Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΡΑΝΤΟΥ
της 2ας Φεβρουαρίου 2023[1]

Υπόθεση C-833/21

Endesa Generación SA
κατά
Tribunal Económico Administrativo Central

[αίτηση του Audiencia Nacional (ανώτερου ειδικού δικαστηρίου, Ισπανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′– Απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας – Ευχέρεια των κρατών μελών να παρεκκλίνουν από την απαλλαγή αυτή για "λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής" – Εθνικός φόρος επί του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας – Σκοποί περιβαλλοντικής πολιτικής – Κριτήρια εκτιμήσεως»

I. Εισαγωγή

1. Η οδηγία 2003/96/ΕΚ[2], για τη φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, προβλέπει στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, την απαλλαγή από τη φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας. Η διάταξη αυτή ορίζει επίσης ότι, κατά παρέκκλιση, τα κράτη μέλη μπορούν, για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής, να επιβάλουν στα προϊόντα αυτά φορολογία χωρίς να υποχρεούνται να τηρούν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που θεσπίζει η οδηγία αυτή.

2. Ποιες είναι οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν ώστε να θεωρηθεί ότι η προβλεπόμενη δυνάμει εθνικού δικαίου φορολογία του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας έχει θεσπιστεί «για λόγουςπεριβαλλοντικής πολιτικής», κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96; Αυτό είναι, κατ' ουσίαν, το ερώτημα που υπέβαλε το Audiencia Nacional (ανώτερο ειδικό δικαστήριο, Ισπανία).

[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).

3. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Endesa Generación SA (στο εξής: Endesa) και του Tribunal Económico Administrativo Central (κεντρικού οικονομικού-διοικητικού δικαστηρίου, Ισπανία) με αντικείμενο πράξη προσδιορισμού του ισπανικού φόρου επί του άνθρακα όσον αφορά τον άνθρακα που καταναλώνει θερμοηλεκτρικός σταθμός για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Η οδηγία 2003/96

4. Το άρθρο 1 της οδηγίας 2003/96 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 αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«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 [3]·

[…]

5. Οι κωδικοί της συνδυασμένης ονοματολογίας στους οποίους παραπέμπει η παρούσα οδηγία είναι εκείνοι που περιλαμβάνονται στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2031/2001 της Επιτροπής, της 6ης Αυγούστου 2001, που τροποποιεί το παράρτημα I του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο [4].

[…]»

6. Το άρθρο 4 της εν λόγω οδηγίας ορίζει 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 [φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)]) που υπολογίζονται άμεσα ή έμμεσα για την ποσότητα

3 Συνδυασμένης Ονοματολογίας.

4 ΕΕ 2001, L 279, σ. 1.

ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας κατά τη στιγμή της παράδοσης προς κατανάλωση.»

7. Το άρθρο 10 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Από την 1η Ιανουαρίου 2004, τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας καθορίζονται σύμφωνα με το παράρτημα Ι πίνακας Γ.

2. Πέραν των ελαχίστων επιπέδων φορολογίας που αναφέρονται στην παράγραφο 1, τα κράτη μέλη θα έχουν την ευχέρεια να καθορίζουν την εφαρμοστέα φορολογική βάση εφόσον τηρούν την οδηγία 92/12/ΕΚ [5].»

8. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96 ορίζει τα εξής:

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

α) ενεργειακά προϊόντα και ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν, για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής, να επιβάλουν στα προϊόντα αυτά φορολογία χωρίς να υποχρεούνται να τηρούν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που θεσπίζει η παρούσα οδηγία. Στην περίπτωση αυτή, η φορολογία αυτών των προϊόντων δεν λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο της τήρησης του ελαχίστου επιπέδου φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας που καθορίζεται στο άρθρο 10».

2. Η οδηγία 2008/118/ΕΚ

9. Το άρθρο 1 της οδηγίας 2008/118/ΕΚ[6], η οποία, δυνάμει του άρθρου 47 αυτής, κατήργησε και αντικατέστησε την οδηγία 92/12 από την 1η Απριλίου 2010, ορίζει 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

[5] Οδηγία 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).

[6] 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).

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.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φόρους:

α) σε προϊόντα πλην των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης,

[…]

Ωστόσο, η επιβολή αυτών των φόρων δεν μπορεί, κατά το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών, να συνεπάγεται διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

Β. Το ισπανικό δίκαιο

10. Ο Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (νόμος 22/2005 περί μεταφοράς στην ισπανική έννομη τάξη πλειόνων κοινοτικών οδηγιών στον τομέα της φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας και περί του κοινού φορολογικού καθεστώτος το οποίο ισχύει για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη, καθώς και περί ρυθμίσεως του φορολογικού καθεστώτος των διασυνοριακών εισφορών σε συνταξιοδοτικά ταμεία στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης), της 18ης Νοεμβρίου 2005[7] (στο εξής: νόμος 22/2005), θέσπισε στην Ισπανία τον φόρο επί του άνθρακα (στο εξής: φόρος επί του άνθρακα). Προς τον σκοπό αυτό, ο Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (νόμος 38/1992 περί ειδικών φόρων), της 28ης Δεκεμβρίου 1992[8], τροποποιήθηκε με την προσθήκη του τίτλου III, ο οποίος επιγράφεται «Ειδικοί φόροι κατανάλωσης επί του άνθρακα» και περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 75 έως 84 του νόμου αυτού (στο εξής: νόμος 38/1992).

11. Το άρθρο 75, παράγραφος 1, του νόμου 38/1992 ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του φόρου αυτού, ως άνθρακας λογίζονται τα προϊόντα που υπάγονται στους κωδικούς 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 και 2714 της δασμολογικής και στατιστικής ονοματολογίας που θεσπίστηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου [9] […].»

12. Το άρθρο 77, παράγραφος 1, του ως άνω νόμου προβλέπει τα ακόλουθα:

«Σε ειδικό φόρο κατανάλωσης υπόκειται η παράδοση άνθρακα προς κατανάλωση εντός του εδαφικού πεδίου εφαρμογής του.»

7 BOE αριθ. 277, της 19ης Νοεμβρίου 2005, σ. 37821.

8 BOE αριθ. 312, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 44305.

9 Κανονισμός της 23ης Ιουλίου 1987 για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1).

13. Το άρθρο 79, παράγραφος 3, στοιχείο a, του εν λόγω νόμου όριζε τα εξής:

«Από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης απαλλάσσονται οι πράξεις που συνιστούν παράδοση άνθρακα προς κατανάλωση, όταν αυτές συνεπάγονται τη χρήση του άνθρακα για τους ακόλουθους σκοπούς:

α) παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και συμπαραγωγή ηλεκτρικής και θερμικής ενέργειας.»

14. Το άρθρο 83, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου έχει ως εξής:

«Βάση επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι η ενεργειακή απόδοση του άνθρακα που αποτελεί αντικείμενο των φορολογητέων πράξεων, εκφραζόμενη σε gigajoules (GJ).»

15. Το άρθρο 84 του νόμου 38/1992 όριζε τα εξής:

«Ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ανέρχεται σε 0,15 ευρώ ανά gigajoule.»

16. Ο νόμος 38/1992 τροποποιήθηκε με τον Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (νόμο 15/2012 περί φορολογικών μέτρων για την ενεργειακή βιωσιμότητα), της 27ης Δεκεμβρίου 2012[10] (στο εξής: νόμος 15/2012). Το προοίμιο του τελευταίου αυτού νόμου έχει ως εξής:

«I) Σκοπός του παρόντος νόμου είναι η προσαρμογή του φορολογικού μας συστήματος σε χρήση [της ενέργειας] πιο αποδοτική και φιλική προς το περιβάλλον και προς τη βιώσιμη ανάπτυξη, αξίες οι οποίες ενέπνευσαν την παρούσα φορολογική μεταρρύθμιση, ούτως ώστε το εν λόγω σύστημα να ευθυγραμμίζεται με τις βασικές αρχές που διέπουν τη δημοσιονομική, ενεργειακή και, ασφαλώς, περιβαλλοντική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στη σύγχρονη κοινωνία, οι αυξανόμενες επιπτώσεις της παραγωγής και της κατανάλωσης ενέργειας για τη βιωσιμότητα του περιβάλλοντος καθιστούν επιβεβλημένη τη θέσπιση ενός κανονιστικού και ρυθμιστικού πλαισίου το οποίο θα εγγυάται, έναντι όλων των εμπλεκομένων φορέων, την εύρυθμη λειτουργία του ενεργειακού προτύπου και, επιπλέον, θα συμβάλει στη διατήρηση της πλούσιας περιβαλλοντικής μας κληρονομιάς.

Θεμέλιος λίθος του παρόντος νόμου είναι το άρθρο 45 του Συντάγματος, κατά το οποίο η προστασία του περιβάλλοντός μας ανάγεται σε μία από τις κατευθυντήριες γραμμές της κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής. Συνεπώς, ένας από τους άξονες της παρούσας φορολογικής μεταρρύθμισης είναι η εσωτερίκευση του περιβαλλοντικού κόστους που συνεπάγεται η παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και η αποθήκευση των αναλωθέντων πυρηνικών καυσίμων και των ραδιενεργών αποβλήτων. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο παρών νόμος πρέπει να λειτουργεί ως κίνητρο για τη βελτίωση του επιπέδου ενεργειακής αποτελεσματικότητας, διασφαλίζοντας παράλληλα την καλύτερη διαχείριση των φυσικών πόρων και συνεχίζοντας την ενίσχυση του νέου προτύπου βιώσιμης ανάπτυξης, τόσο υπό οικονομικούς και κοινωνικούς όσο και υπό περιβαλλοντικούς όρους.

[10] BOE αριθ. 312, της 28ης Δεκεμβρίου 2012, σ. 88081.

Η παρούσα μεταρρύθμιση συμβάλλει επίσης στην ένταξη των περιβαλλοντικών πολιτικών στο φορολογικό μας σύστημα, στο οποίο περιλαμβάνονται τόσο ειδικοί περιβαλλοντικοί φόροι όσο και η δυνατότητα ενσωμάτωσης της περιβαλλοντικής συνιστώσας σε άλλους υφιστάμενους φόρους.

Οι αξίες και οι σκοποί του παρόντος νόμου έχουν εγκάρσιο χαρακτήρα και, επομένως, πρέπει να αποτελούν τον βασικό άξονα της συνεκτικότητας των τομεακών μέτρων, ιδίως όταν αφορούν έναν τομέα τέτοιας οικονομικής και περιβαλλοντικής διάστασης για τη χώρα όπως ο τομέας της ενέργειας.

Προς τούτο, ο παρών νόμος θεσπίζει τρεις νέους φόρους: τον φόρο επί της αξίας της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τον φόρο επί της παραγωγής αναλωθέντων πυρηνικών καυσίμων και επί ραδιενεργών αποβλήτων που προκύπτουν από την παραγωγή ηλεκτρισμού με χρήση πυρηνικής ενέργειας και τον φόρο επί της αποθηκεύσεως αναλωθέντων πυρηνικών καυσίμων και ραδιενεργών αποβλήτων σε κεντρικές εγκαταστάσεις. Θεσπίζεται επίσης τέλος χρήσεως εσωτερικών υδάτων για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Τροποποιούνται οι φορολογικοί συντελεστές που ισχύουν για το φυσικό αέριο και τον άνθρακα και, επιπλέον, καταργούνται οι φοροαπαλλαγές που προβλέπονται για τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και τη συμπαραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και χρήσιμης θερμότητας.

[…]

IV) […] [Ο] νόμος αναθεωρεί τη φορολογική μεταχείριση των διαφόρων ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Οι δραστηριότητες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από ορυκτά καύσιμα αποτελούν σημαντικές πηγές εκπομπών αερίων θερμοκηπίου και, ως εκ τούτου, από φορολογικής απόψεως, κρίθηκε ότι αυτή η μορφή παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει να φορολογείται αποτελεσματικότερα, σε συνάρτηση με τις εξωτερικές επιπτώσεις της.

Στη βάση αυτή, ορισμένες απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 51, παράγραφος 2, στοιχείο c, και στο άρθρο 79, παράγραφος 3, στοιχείο a, του νόμου 38/1992 καταργούνται, βάσει των διατάξεων του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας [2003/96], το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να φορολογούν για τους σκοπούς αυτούς τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, και του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της εν λόγω οδηγίας όσον αφορά τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας.

Στο ίδιο πνεύμα, προκειμένου να εφαρμοστεί ανάλογη μεταχείριση στην παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από ορυκτές πηγές, ο φορολογικός συντελεστής επί του άνθρακα είναι αυξημένος και, παράλληλα, εισάγονται ειδικοί συντελεστές για το μαζούτ και το πετρέλαιο ντίζελ που προορίζονται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ή για τη συμπαραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και χρήσιμης θερμότητας.

[…]»

17. Ο νόμος 15/2012 κατήργησε, επομένως, το άρθρο 79, παράγραφος 3, στοιχείο a, του νόμου 38/1992 και τροποποίησε το άρθρο 84 του τελευταίου αυτού νόμου ως εξής:

«Ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ορίζεται σε 0,65 ευρώ ανά gigajoule.» [11]

18. Κατά την απόφαση περί παραπομπής, ο νόμος 15/2012 διατήρησε τις απαλλαγές από τον φόρο υδρογονανθράκων όσον αφορά την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας σε μονάδες ηλεκτροπαραγωγής ή την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ή τη συμπαραγωγή ηλεκτρικής και θερμικής ενέργειας σε σταθμούς ηλεκτροπαραγωγής συνδυασμένου κύκλου σε σχέση με τα καύσιμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του νόμου αυτού, στα οποία καταλέγονται το φυσικό αέριο και το πετρέλαιο ντίζελ [12]. Εξάλλου, όπως αναφέρεται στο προοίμιό του, ο νόμος αυτός θέσπισε τρεις νέους φόρους, ήτοι τον φόρο επί της αξίας της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τον φόρο επί της παραγωγής αναλωθέντων πυρηνικών καυσίμων και επί ραδιενεργών αποβλήτων που προκύπτουν από την παραγωγή ηλεκτρισμού με χρήση πυρηνικής ενέργειας και τον φόρο επί της αποθηκεύσεως αναλωθέντων πυρηνικών καυσίμων και ραδιενεργών αποβλήτων σε κεντρικές εγκαταστάσεις.

19. Η δεύτερη πρόσθετη διάταξη του νόμου 15/2012, με τίτλο «Κόστος του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας», είχε ως εξής:

«Για τη χρηματοδότηση του κόστους του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας που προβλέπεται στο άρθρο 16 του Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (νόμου 54/1997 περί του τομέα ηλεκτρικής ενέργειας), της 27ης Νοεμβρίου 1997 [13], θα διατίθεται από τον ετήσιο γενικό κρατικό προϋπολογισμό ποσό ίσο με το άθροισμα:

α) των εκτιμώμενων ετήσιων εσόδων του Δημοσίου από φόρους και τέλη που προβλέπονται στον παρόντα νόμο·

β) των εκτιμώμενων εσόδων από τη δημοπράτηση δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου, έως το ανώτατο ποσό των 500 εκατομμυρίων ευρώ.» [14]

[11] Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (βασιλικό νομοθετικό διάταγμα 9/2013 περί λήψεως έκτακτων μέτρων για τη διασφάλιση της χρηματοοικονομικής σταθερότητας του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας), της 12ης Ιουλίου 2013 (BOE αριθ. 167, της 13ης Ιουλίου 2013, σ. 52106), θέσπισε μεταγενέστερα, στο άρθρο 84 του νόμου 38/1992, μειωμένο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης (0,15 ευρώ ανά gigajoule) για τον άνθρακα για εμπορική χρήση, υπό τον όρο της μη χρησιμοποίησής του σε διαδικασίες συμπαραγωγής και άμεσης ή έμμεσης παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.

[12] Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Endesa ισχυρίζεται ότι η απαλλαγή για τους υδρογονάνθρακες καταργήθηκε με τον νόμο 15/2012, αλλά επανήλθε σε ισχύ με το Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (βασιλικό νομοθετικό διάταγμα 15/2018 περί επειγόντων μέτρων για την ενεργειακή μετάβαση και την προστασία των καταναλωτών), της 5ης Οκτωβρίου 2018 (BOE αριθ. 242, της 6ης Οκτωβρίου 2018, σ. 97430).

[13] BOE αριθ. 285, της 28ης Νοεμβρίου 1997, σ. 35097.

[14] Η διάταξη αυτή τροποποιήθηκε αρχικώς με τον Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (νόμο 24/2013 περί του τομέα ηλεκτρικής ενέργειας), της 26ης Δεκεμβρίου 2013 (BOE αριθ. 310, της 27ης Δεκεμβρίου 2013, σ. 105198).

III. Η διαφορά της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

20. Η Endesa είναι επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στην παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας μέσω κατανάλωσης, μεταξύ άλλων, άνθρακα. Αποκτά τον άνθρακα μέσω συνδεδεμένης εταιρίας, ήτοι της Carboex SA, η οποία, από φορολογικής απόψεως, δηλώνει ως απαλλασσόμενες από τον φόρο επί του άνθρακα τις παρτίδες άνθρακα που αγοράζει προς μεταπώληση, δεδομένου ότι γενεσιουργός αιτία του φόρου αυτού είναι η κατανάλωση.

21. Κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου για τη χρήση 2013 στον θερμοηλεκτρικό σταθμό Litoral de Almería (Ισπανία), ο οποίος ανήκει στην Endesa, η υπηρεσία φορολογικών ελέγχων έκρινε ότι η βάση επιβολής του φόρου επί του άνθρακα έπρεπε να καθοριστεί σε συνάρτηση με την ανώτερη θερμογόνο δύναμη του άνθρακα, ανεξαρτήτως της ενέργειας που πράγματι χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Υποστήριξε ότι η Endesa απέκτησε τις οικείες παρτίδες άνθρακα προκειμένου να αναλωθούν για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, με αποτέλεσμα να επέλθει η γενεσιουργός αιτία του φόρου και ο φόρος να καταστεί απαιτητός. Επιπλέον, διενεργήθηκε έλεγχος τηρήσεως των τυπικών υποχρεώσεων όσον αφορά τη δήλωση αποθεμάτων. Κατόπιν τούτων, η υπηρεσία φορολογικών ελέγχων εξέδωσε εις βάρος της Endesa πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία επιβλήθηκε φορολογική επιβάρυνση με προσαυξήσεις, πλέον τόκων υπερημερίας επί των ποσών που εξακολουθούσαν να οφείλονται.

22. Στις 7 Απριλίου 2016 η Endesa υπέβαλε διοικητική ένσταση ενώπιον του Tribunal Económico Administrativo Central (κεντρικού οικονομικού-διοικητικού δικαστηρίου) αμφισβητώντας, πρώτον, τον προσδιορισμό του φόρου επί του άνθρακα βάσει της ανώτερης θερμογόνου δύναμης του άνθρακα, δεύτερον, τη φορολόγηση 268 717,98 τόνων άνθρακα τους οποίους η Carboex είχε δηλώσει ως απαλλασσόμενους για το έτος 2011 με την αιτιολογία ότι προορίζονταν προς μεταπώληση και οι οποίοι χρησιμοποιήθηκαν, στη συνέχεια, από την Endesa για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, τρίτον, τον καθορισμό των λογιστικών αποθεμάτων κατά την 31η Δεκεμβρίου 2012 και, τέταρτον, τη συμβατότητα του ως άνω φόρου με το δίκαιο της Ένωσης όσον αφορά τις ποσότητες που αναλώθηκαν για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

23. Με απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, το Tribunal Económico Administrativo Central (κεντρικό οικονομικό-διοικητικό δικαστήριο) έκρινε ότι δεν λαμβάνεται υπόψη η κατώτερη θερμογόνος δύναμη του άνθρακα για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου επί του άνθρακα. Επισήμανε ότι η φορολόγηση των παρτίδων άνθρακα που είχαν προηγουμένως δηλωθεί ως απαλλασσόμενες από τον φόρο επί του άνθρακα λόγω του ότι προορίζονταν προς μεταπώληση δεν συνιστά διπλή φορολόγηση, εφόσον ο αποκτών τις προόριζε για ίδια κατανάλωση προς τον σκοπό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, δεδομένου ότι η κατανάλωση αυτή συνιστά τη γενεσιουργό αιτία του εν λόγω φόρου. Το ως άνω δικαστήριο έκρινε επίσης ότι δεν αποδείχθηκε το προβαλλόμενο σφάλμα στη δήλωση των αποθεμάτων άνθρακα. Περαιτέρω, δεν αποφάνθηκε επί της συμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης του νόμου 15/2012 ο οποίος κατήργησε την απαλλαγή από τον φόρο επί του άνθρακα όσον αφορά την κατανάλωση άνθρακα προοριζόμενου για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

24. Η Endesa άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του Audiencia Nacional (ανώτερου ειδικού δικαστηρίου), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, κατά της αποφάσεως αυτής του Tribunal Económico Administrativo Central (κεντρικού οικονομικού-διοικητικού δικαστηρίου), προβάλλοντας αιτιάσεις πανομοιότυπες με εκείνες που είχε προβάλει ενώπιον του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου και ζητώντας την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο

Δικαστήριο ως προς τη διάταξη του νόμου 15/2012 με την οποία καταργήθηκε η απαλλαγή από τον φόρο επί του άνθρακα όσον αφορά την κατανάλωση άνθρακα προοριζόμενου για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

25. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, καίτοι η ισπανική νομοθεσία καθορίζει τον συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης με βάση τη θερμική ενέργεια που παράγεται από την κατανάλωση άνθρακα, υπολογιζόμενη σε gigajoules, δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνον η ενέργεια που πράγματι χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Επιπλέον, η γενεσιουργός αιτία του φόρου επί του άνθρακα επέρχεται όταν η οικεία εταιρία αποκτά τον άνθρακα από τη συνδεδεμένη εταιρία της με σκοπό να τον χρησιμοποιήσει για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Εκτός αυτού, δεν αποδείχθηκε η ύπαρξη σφάλματος στη δήλωση αποθεμάτων.

26. Ως εκ τούτου, κατά το δικαστήριο αυτό, τα αιτήματα της Endesa να μην καταβληθεί το εκκαθαρισμένο ποσό του φόρου επί του άνθρακα μπορούν να ικανοποιηθούν μόνον εφόσον τεθεί υπό αμφισβήτηση η συμβατότητα του φόρου αυτού, ο οποίος επιβαρύνει την κατανάλωση του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, με τη νομοθεσία της Ένωσης περί αναδιαρθρώσεως του συστήματος φορολόγησης των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας. Πράγματι, αν ο εν λόγω φόρος δεν έχει περιβαλλοντικό σκοπό, σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96, η επίμαχη ισπανική νομοθετική ρύθμιση θα είναι, εξ αυτού του λόγου, ασυμβίβαστη με το δίκαιο της Ένωσης και θα πρέπει να μείνει ανεφάρμοστη, με συνέπεια η οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου να στερείται νομικής βάσης.

27. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί σοβαρές αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της φορολόγησης της κατανάλωσης του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με την οδηγία 2003/96, βάσει του σκεπτικού ότι, για να έχει ειδικό σκοπό σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής, ο φόρος δεν μπορεί να υπηρετεί αποκλειστικώς δημοσιονομικό σκοπό, ήτοι τη χρηματοδότηση του κόστους του ισπανικού συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας. Ο δημοσιονομικός αυτός σκοπός προκύπτει από το γεγονός ότι η δεύτερη πρόσθετη διάταξη του νόμου 15/2012 ορίζει ρητώς ότι ένα ποσό που αντιστοιχεί στα εκτιμώμενα ετήσια έσοδα του Δημοσίου από φόρους και τέλη στον ως άνω νόμο διατίθεται από τον γενικό κρατικό προϋπολογισμό για τη χρηματοδότηση του κόστους του συστήματος ηλεκτροδότησης.

28. Επιπλέον, ο περιβαλλοντικός σκοπός που εξαγγέλλεται στο προοίμιο του νόμου 15/2012 δεν αντικατοπτρίζεται στη δομή του φόρου επί του άνθρακα, τα δε έσοδα του φόρου αυτού δεν προορίζονται για τη μείωση των επιπτώσεων που έχει στο περιβάλλον η χρήση άνθρακα για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το γεγονός ότι η προς τον σκοπό αυτό χρήση ενός ιδιαιτέρως ρυπογόνου ενεργειακού προϊόντος υπόκειται σε φορολόγηση δεν φαίνεται να πληροί την απαίτηση περί ειδικού σκοπού του φόρου, λαμβανομένων υπόψη του περιθωριακού χαρακτήρα του συστήματος καθορισμού των τιμών της αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας και του γεγονότος ότι οι θερμοηλεκτρικοί σταθμοί που χρησιμοποιούν άνθρακα δεν εξαιρούνται από το αντίτιμο που εισπράττεται για τη δραστηριότητα παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, το οποίο συμβάλλει στην οικονομική και χρηματοοικονομική βιωσιμότητά τους.

29. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Audiencia Nacional (ανώτερο ειδικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συνάδει με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας [2003/96] η ισπανική νομοθεσία η οποία θεσπίζει φόρο επί του άνθρακα που προορίζεται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, όταν, παρά την εξαγγελία ότι σκοπός της είναι η προστασία του περιβάλλοντος, ο σκοπός αυτός δεν αντικατοπτρίζεται στη δομή του φόρου, ο δε φόρος που θα εισπραχθεί προορίζεται για τη χρηματοδότηση του κόστους του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας;

2) Μπορεί να θεωρηθεί ότι ο περιβαλλοντικός σκοπός αντικατοπτρίζεται στη δομή του φόρου, δεδομένου ότι οι φορολογικοί συντελεστές καθορίζονται σε σχέση με τη θερμογόνο δύναμη του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας;

3) Επιτυγχάνεται ο περιβαλλοντικός σκοπός από το γεγονός και μόνον ότι θεσπίζονται φόροι επί συγκεκριμένων μη ανανεώσιμων ενεργειακών προϊόντων και δεν υπόκειται σε φόρο η χρήση εκείνων που θεωρούνται λιγότερο επιζήμια για το περιβάλλον;»

30. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν στο Δικαστήριο η Endesa, η Ισπανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

IV. Ανάλυση

31. Με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει τη φορολόγηση του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας πληροί την προϋπόθεση ότι ο φόρος πρέπει να θεσπίζεται «για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής» όταν, στην περίπτωση που ο εθνικός νομοθέτης επικαλέστηκε τον σκοπό της προστασίας του περιβάλλοντος για τη θέσπιση του φόρου αυτού, ο περιβαλλοντικός σκοπός δεν έχει ενσωματωθεί στη δομή του εν λόγω φόρου –του οποίου ο συντελεστής καθορίζεται σε συνάρτηση με τη θερμογόνο δύναμη του άνθρακα–, τα έσοδα από τον ίδιο φόρο διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους του εθνικού συστήματος ηλεκτροδότησης και η χρήση άλλων ενεργειακών προϊόντων που θεωρούνται λιγότερο επιβλαβή για το περιβάλλον δεν φορολογείται.

32. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά, πρέπει, αρχικώς, να υπομνησθεί η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη δυνατότητα των κρατών μελών να φορολογούν τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας δυνάμει της οδηγίας 2003/96.

33. Συναφώς, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να φορολογούν τα ενεργειακά προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της, ήτοι τα καύσιμα κινητήρων, τα καύσιμα θέρμανσης και την ηλεκτρική ενέργεια, εφαρμόζοντας επ' αυτών επίπεδα φορολογίας που δεν μπορούν να είναι χαμηλότερα από τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπει η οδηγία αυτή [15]. Το άρθρο 4, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζει το επίπεδο φορολογίας που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στα οικεία προϊόντα ως το σύνολο των

[15] Απόφαση της 31ης Μαρτίου 2022, Επιτροπή κατά Πολωνίας (Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων) (C-139/20, EU:C:2022:240, σκέψη 39).

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.

34. Όπως έκρινε το Δικαστήριο, με την πρόβλεψη εναρμονισμένης φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, η οδηγία 2003/96 αποσκοπεί στην προώθηση της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας, αποτρέποντας, μεταξύ άλλων, τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού[16]. Προς τούτο, όσον αφορά ειδικότερα την ηλεκτρική ενέργεια, ο νομοθέτης της Ένωσης επέλεξε, όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από τη σελίδα 5 της αιτιολογικής έκθεσης της πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου για την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων[17], να επιβάλει στα κράτη μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 1 της οδηγίας 2003/96, τη φορολόγηση της διανεμόμενης ηλεκτρικής ενέργειας, με αποτέλεσμα τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή της να πρέπει να απαλλάσσονται της φορολογίας, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας[18].

35. Ως εκ τούτου, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, πρώτη περίοδος, της ως άνω οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απαλλάσσουν από τη φορολογία τα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται, μεταξύ άλλων, για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας[19]. Δεδομένου ότι στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας απαριθμούνται εξαντλητικά οι υποχρεωτικές απαλλαγές τις οποίες οφείλουν να προβλέπουν τα κράτη μέλη σε σχέση με τη φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, οι διατάξεις του δεν μπορούν να ερμηνευθούν διασταλτικώς, ειδάλλως η θεσπιζόμενη με την ίδια οδηγία εναρμονισμένη φορολόγηση θα στερούνταν κάθε πρακτικής αποτελεσματικότητας[20].

36. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, καθόσον επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρεωτική απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, προβλέπει σαφή και απαλλαγμένη αιρέσεων υποχρέωση, οπότε η διάταξη αυτή παρέχει στους ιδιώτες το δικαίωμα να την επικαλούνται απευθείας ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων[21].

37. Εξάλλου, η οδηγία 2003/96 έχει επίσης ως σκοπό να προωθήσει σκοπούς περιβαλλοντικής πολιτικής[22]. Οι σκοποί αυτοί εκδηλώνονται ως ευχέρεια παρεχόμενη στα κράτη μέλη να φορολογούν τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Συναφώς, όταν ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα παρεκκλίσεως από το καθεστώς υποχρεωτικής απαλλαγής που θεσπίστηκε με την οδηγία αυτή, το προέβλεψε ρητώς, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας, κατά το οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να φορολογούν τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας «για

16 Βλ. απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2021, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Επιδότηση για την αγορά καυσίμων) (C-63/19, EU:C:2021:18, σκέψη 75 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθώς και τις προτάσεις μου στην υπόθεση RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, σημεία 25 και 26).

17 ΕΕ 1997, C 139, σ. 14.

18 Βλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθώς και τις προτάσεις μου στην υπόθεση RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, σημείο 47).

19 Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

20 Απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, σκέψεις 24 και 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21 Απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Βλ. απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθώς και τις προτάσεις μου στην υπόθεση RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, σημεία 46 και 48).

λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής»[23]. Ως εκ τούτου, η οδηγία 2003/96 δεν αποκλείει κάθε κίνδυνο διπλής φορολογήσεως[24], δεδομένου ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συνδυάζουν τον φόρο επί της ηλεκτρικής ενέργειας με έναν πρόσθετο φόρο επί των καυσίμων που έχουν ανεπιθύμητες επιπτώσεις για το περιβάλλον[25]. Εντούτοις, κατ' αναλογίαν προς τη νομολογία που μνημονεύεται στο σημείο 35των παρουσών προτάσεων, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, της ως άνω οδηγίας δεν μπορεί να ερμηνευθεί διασταλτικώς, ειδάλλως η θεσπιζόμενη με την εν λόγω οδηγία εναρμονισμένη φορολόγηση θα στερούνταν κάθε πρακτικής αποτελεσματικότητας.

38. Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο νόμος 22/2005, με τον οποίο μεταφέρθηκε στην ισπανική έννομη τάξη η οδηγία 2003/96, θέσπισε τον φόρο επί του άνθρακα. Προς τον σκοπό αυτό, ο νόμος 38/1992, όπως τροποποιήθηκε, όριζε, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 79, παράγραφος 2, ότι από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης απαλλάσσονται οι πράξεις που συνιστούν διάθεση άνθρακα προς κατανάλωση όταν συνεπάγονται τη χρήση του άνθρακα με σκοπό, μεταξύ άλλων, την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και τη συμπαραγωγή ηλεκτρικής και θερμικής ενέργειας. Η διάταξη αυτή καταργήθηκε με τον νόμο 15/2012, ο οποίος επικαλέστηκε λόγους αναγόμενους στην προστασία του περιβάλλοντος, με αποτέλεσμα την επιβολή του φόρου επί του άνθρακα στη χρήση του άνθρακα για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και τη συμπαραγωγή ηλεκτρικής και θερμικής ενέργειας. Επιπλέον, ο νόμος 15/2012 αύξησε το ποσό του φόρου επί του άνθρακα, ο οποίος από 0,15 ευρώ ανέρχεται πλέον σε 0,65 ευρώ ανά gigajoule.

39. Σε αυτό το πνεύμα, όπως ρητώς αναφέρεται στο προοίμιο του νόμου 15/2012, το Βασίλειο της Ισπανίας θέλησε να εφαρμόσει την ευχέρεια που προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, προκειμένου να εισαγάγει, κατά παρέκκλιση από το καθεστώς απαλλαγής που θεσπίζει η πρώτη περίοδος της διατάξεως αυτής, φορολογικό καθεστώς «για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής» σε σχέση με τον άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Το εν λόγω κράτος μέλος θέσπισε, επομένως, τη διπλή φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας, ήτοι, αφενός, του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και, αφετέρου, της διανεμομένης ηλεκτρικής ενέργειας.

40. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η επιβολή του φόρου επί του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας συνάδει με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, για τον λόγο ότι ο φόρος αυτός θεσπίστηκε για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής. Συναφώς, το ως άνω δικαστήριο παρέπεμψε στη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, κατά το οποίο 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 κανόνες φορολόγησης της Ένωσης που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή τον ΦΠΑ. Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται αν ο φόρος επί του άνθρακα επιδιώκει «ειδικό σκοπό», ο οποίος απαιτείται κατά πανομοιότυπο τρόπο στο πλαίσιο της εφαρμογής τόσο του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 όσο και του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96.

[23] Πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επισημαίνω ότι η Επιτροπή υπέβαλε, στις 14 Ιουλίου 2021, νέα πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με την αναδιάρθρωση του ενωσιακού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας [COM(2021) 563 final]. Βάσει της πρότασης αυτής, το άρθρο 14 της οδηγίας 2003/96 θα καταργηθεί. Εντούτοις, το νέο άρθρο 13 της οδηγίας, όπως προτείνεται, επαναλαμβάνει, κατ' ουσίαν, το ισχύον περιεχόμενο του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.

[24] Πρβλ. απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[25] Πρβλ. απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, σκέψη 51).

41. Λαμβανομένων υπόψη των ερωτημάτων του αιτούντος δικαστηρίου, θεωρώ σκόπιμο να υπενθυμίσω τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, προτού εξετάσω αν αυτή μπορεί να εφαρμοστεί κατ' αναλογίαν στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96.

42. Όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, σκοπός του οποίου είναι να ληφθεί υπόψη ότι οι σχετικές φορολογικές παραδόσεις των κρατών μελών ποικίλλουν και ότι παρατηρείται συχνά να επιβάλλονται έμμεσοι φόροι προς εφαρμογή μη δημοσιονομικών πολιτικών, επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν, πέραν του ελάχιστου ειδικού φόρου κατανάλωσης, και άλλους έμμεσους φόρους που εξυπηρετούν ειδικό σκοπό[26]. Ως «πρόσθετοι έμμεσοι φόροι», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, νοούνται οι έμμεσοι φόροι οι οποίοι πλήττουν την κατανάλωση των προϊόντων που απαριθμούνται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, πλην των «ειδικών φόρων καταναλώσεως», κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διατάξεως, και επιβάλλονται για ειδικούς σκοπούς[27].

43. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν πρόσθετους έμμεσους φόρους στα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης υπό δύο προϋποθέσεις. Αφενός, τέτοιοι φόροι πρέπει να επιβάλλονται για ειδικούς σκοπούς και, αφετέρου, η επιβολή αυτή πρέπει να τηρεί τους 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, εξαιρουμένων των διατάξεων περί απαλλαγών. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις, οι οποίες αποσκοπούν στην αποφυγή της αδικαιολόγητης παρακωλύσεως των συναλλαγών από πρόσθετους έμμεσους φόρους, έχουν, όπως προκύπτει από αυτό καθεαυτό το γράμμα του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, σωρευτικό χαρακτήρα[28].

44. Σχετικά με την πρώτη προϋπόθεση, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ειδικοί σκοποί κατά την έννοια της διατάξεως αυτής είναι άλλοι σκοποί πλην του αμιγώς δημοσιονομικού. Ωστόσο, από τη στιγμή που κάθε φόρος επιδιώκει αναγκαίως δημοσιονομικό σκοπό, το γεγονός και μόνον ότι ένας φόρος έχει δημοσιονομικό σκοπό δεν μπορεί αφ' εαυτού να αρκέσει, ώστε ο φόρος αυτός να μην μπορεί να θεωρηθεί ως έχων επίσης και ειδικό σκοπό κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, χωρίς να καταστεί το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 κενό περιεχομένου. Επομένως, για να θεωρηθεί ότι ένας φόρος επιδιώκει ειδικό σκοπό, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, πρέπει αυτός καθεαυτόν ο φόρος να επιδιώκει την εκπλήρωση του προβαλλόμενου ειδικού σκοπού[29]. Τούτο συμβαίνει ιδίως εάν τα έσοδα από τον φόρο αυτόν πρέπει υποχρεωτικά να χρησιμοποιηθούν για τη μείωση των περιβαλλοντικών δαπανών που συνδέονται ειδικά με την κατανάλωση της ηλεκτρικής ενέργειας η οποία υπόκειται στον εν λόγω φόρο και για την προώθηση της εδαφικής και κοινωνικής συνοχής, ούτως ώστε να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της χρήσεως των εσόδων και του σκοπού που επιδιώκει ο εν λόγω φόρος[30].

45. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μολονότι η προκαθορισμένη διάθεση των εσόδων από έναν φόρο για τη χρηματοδότηση της άσκησης, από τις αρχές της τοπικής αυτοδιοίκησης, αρμοδιοτήτων οι οποίες τους έχουν ανατεθεί μπορεί να συνιστά στοιχείο που συνεκτιμάται για να διαπιστωθεί η ύπαρξη ειδικού σκοπού, εντούτοις, μια τέτοιου είδους διάθεση, η οποία είναι

[26] Διάταξη της 7ης Φεβρουαρίου 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[27] Απόφαση της 3ης Μαρτίου 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

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

[29] Διάταξη της 7ης Φεβρουαρίου 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, σκέψεις 23 έως 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[30] Απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

απλώς ζήτημα εσωτερικής οργανώσεως του προϋπολογισμού ενός κράτους μέλους, δεν μπορεί αυτή καθεαυτήν να αποτελέσει επαρκή προϋπόθεση, καθόσον κάθε κράτος μέλος μπορεί να αποφασίζει τη διάθεση των εσόδων από έναν φόρο, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού, για τη χρηματοδότηση καθορισμένων δαπανών. Σε αντίθετη περίπτωση, κάθε σκοπός θα μπορούσε να θεωρηθεί ειδικός κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, γεγονός που θα καθιστούσε άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης τον οποίο θεσπίζει η οδηγία αυτή και θα αντέβαινε στην αρχή κατά την οποία οι διατάξεις που εισάγουν παρεκκλίσεις, όπως το ως άνω άρθρο 1, παράγραφος 2, πρέπει να ερμηνεύονται στενά [31].

46. Τέλος, ελλείψει ενός τέτοιου μηχανισμού προκαθορισμένης διαθέσεως των εσόδων, φόρος ο οποίος πλήττει προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης δεν μπορεί να θεωρείται ότι επιδιώκει ειδικό σκοπό κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 παρά μόνον αν ο φόρος αυτός έχει σχεδιασθεί, κατά τη διάρθρωσή του και ιδίως όσον αφορά τη φορολογητέα ύλη ή τον φορολογικό συντελεστή, κατά τρόπον ώστε να ασκεί στη συμπεριφορά των φορολογουμένων επιρροή η οποία να αποβαίνει υπέρ της εκπληρώσεως του προβαλλόμενου ειδικού σκοπού, παραδείγματος χάριν με υψηλή φορολόγηση των επίμαχων προϊόντων ώστε να αποθαρρύνεται η κατανάλωσή τους [32] ή ενθαρρύνοντας τη χρήση άλλων προϊόντων των οποίων τα αποτελέσματα είναι λιγότερο επιβλαβή για το περιβάλλον [33].

47. Υπό το πρίσμα της ανωτέρω νομολογίας του Δικαστηρίου, φρονώ ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, των φόρων που επιβάλλονται στο πλαίσιο της οδηγίας 2003/96 και, αφετέρου, των πρόσθετων εμμέσων φόρων επί των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, για τους οποίους γίνεται λόγος στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118. Όπως ορίζει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της τελευταίας αυτής οδηγίας, η οδηγία αυτή θεσπίζει το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση ορισμένων προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, στα οποία συγκαταλέγονται «ενεργειακά προϊόντα και ηλεκτρική ενέργεια που εμπίπτουν στην οδηγία [2003/96]». Με άλλα λόγια, τα ενεργειακά προϊόντα, εφόσον εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96, υπόκεινται σε φορολογία υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει η εν λόγω οδηγία, τα δε κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν, επιπλέον της φορολόγησης αυτής, άλλους έμμεσους φόρους που υπηρετούν ειδικό σκοπό, βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

48. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι ο φόρος επί του άνθρακα εμπίπτει στην οδηγία 2003/96. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι ο φόρος αυτός εισήχθη με τον νόμο 22/2005 με τον οποίο η ως άνω οδηγία μεταφέρθηκε στην ισπανική έννομη τάξη. Στο ίδιο πνεύμα, η Ισπανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι, για τους σκοπούς της οδηγίας αυτής, η έννοια των «ενεργειακών προϊόντων» περιλαμβάνει τα προϊόντα που υπάγονται στους κωδικούς της συνδυασμένης ονοματολογίας που αφορούν τον άνθρακα ΣΟ 2701, 2702 και 2704 έως 2715, και ότι το άρθρο 75 του νόμου 38/1992 ορίζει ότι τα προϊόντα που υπάγονται στους κωδικούς ΣΟ 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 και 2714 λογίζονται ως άνθρακας, με συνέπεια ο φόρος επί του άνθρακα να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96.

[31] Διάταξη της 7ης Φεβρουαρίου 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[32] Διάταξη της 7ης Φεβρουαρίου 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[33] Πρβλ. απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, σκέψη 32). Επί της προσεγγίσεως που ακολούθησε το Δικαστήριο όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, βλ. Pitrone, F., «Defining "Environmental Taxes": Input from the Court of Justice of the European Union», *Bulletin for International Taxation*, τόμος 69, αριθ. 1, 2015, σ. 58 έως 64. Επί της υπάρξεως «ειδικού σκοπού» μη δημοσιονομικού χαρακτήρα, βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, σημεία 17 έως 32).

49. Κατά το αιτούν δικαστήριο και την Endesa, οι οδηγίες 2003/96 και 2008/118 καθορίζουν απαιτήσεις που μπορούν να θεωρηθούν ισοδύναμες για τη φορολογία των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ενεργειακών προϊόντων, καθόσον οι λόγοι περιβαλλοντικής πολιτικής, κατά την έννοια της πρώτης ως άνω οδηγίας, αποτελούν έναν από τους ειδικούς σκοπούς στους οποίους αναφέρεται η δεύτερη ανωτέρω οδηγία. Δεν συμφωνώ με την ερμηνεία αυτή. Ειδικότερα, όπως τονίστηκε στο σημείο 47των παρουσών προτάσεων, το φορολογικό καθεστώς που θεσπίζεται με τις οδηγίες αυτές είναι διαφορετικό, καθόσον το καθεστώς της μεν πρώτης οδηγίας έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα, ενώ της δεύτερης έχει προαιρετικό χαρακτήρα, εξαρτάται δε από την τήρηση ορισμένων προϋποθέσεων. Συναφώς, διαπιστώνεται ότι το γράμμα του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 δεν αναφέρει την ανάγκη υπάρξεως «ειδικών σκοπών». Επομένως, φρονώ ότι η νομολογία του Δικαστηρίου περί «ειδικού σκοπού» που πρέπει να επιδιώκει ένας πρόσθετος έμμεσος φόρος επί των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, δεν μπορεί να εφαρμοστεί κατ' αναλογίαν σε φόρο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96. Η ανάλυση αυτή συνάδει πλήρως με τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, το οποίο εξαρτά τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν φόρους σε προϊόντα πλην των υποκειμένων στο καθεστώς του εναρμονισμένου ειδικού φόρου κατανάλωσης από τη μοναδική προϋπόθεση η επιβολή αυτών των φόρων να μη συνεπάγεται, κατά το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών, διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων. Ειδικότερα, όπως επισήμανε το Δικαστήριο, αντιθέτως προς το άρθρο 1, παράγραφος 2, της ως άνω οδηγίας, ερμηνευόμενουπό το πρίσμα της αιτιολογικής σκέψης 4[34] της οδηγίας αυτής, το συγκεκριμένο άρθρο 1, παράγραφος 3, δεν προβλέπει ότι οι σχετικοί φόροι πρέπει να είναι άλλοι από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως *ή ότι πρέπει να επιδιώκουν ειδικούς σκοπούς*[35].

50. Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, δεν απαιτείται, μεταξύ άλλων, να εξακριβωθεί αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της χρήσεως των εσόδων και του σκοπού του επίμαχου φόρου[36]. Πρέπει να εξεταστεί μόνον η αιτιολόγηση του επίμαχου φόρου, ήτοι αν ο φόρος αυτός θεσπίστηκε πράγματι «για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής», οι δε λόγοι αυτοί συνιστούν αυτοτελή έννοια του δικαίου της Ένωσης. Συναφώς, είμαι της γνώμης ότι είναι, ωστόσο, δυνατόν να συνεκτιμηθεί η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, λαμβανομένου υπόψη ότι ένας φόρος συμβάλλει στην προστασία του περιβάλλοντος εφόσον σχεδιάζεται, όσον αφορά τη διάρθρωσή του, και δη τη φορολογητέα ύλη ή τον φορολογικό συντελεστή, κατά τρόπον ώστε να επηρεάζει τη συμπεριφορά των φορολογουμένων προκειμένου να καθιστά δυνατή τη διασφάλιση καλύτερης προστασίας του περιβάλλοντος, για παράδειγμα υπάγοντας τα οικεία

[34] Κατά την ως άνω αιτιολογική σκέψη, «[τ]α προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης είναι δυνατόν να υπόκεινται σε άλλους έμμεσους φόρους για ειδικούς σκοπούς. Ωστόσο, στις περιπτώσεις αυτές και για να μην διακυβευθεί η χρησιμότητα των κοινοτικών κανόνων που αφορούν τους έμμεσους φόρους, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συμμορφωθούν με ορισμένα βασικά στοιχεία των κανόνων αυτών».

[35] Βλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, σκέψεις 33 και 34). Το Δικαστήριο συνήγαγε εξ αυτού ότι το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118 δεν αντιτίθεται, αυτό καθεαυτό, στην εκ μέρους των κρατών μελών επιβολή, σε άλλα προϊόντα εκτός των υποκειμένων στο καθεστώς του εναρμονισμένου ειδικού φόρου καταναλώσεως, φόρου που διέπεται από κανόνες πανομοιότυπους με τους κανόνες του καθεστώτος αυτού.

[36] Βλ. νομολογία μνημονευόμενη στο σημείο 44 των παρουσών προτάσεων.

προϊόντα σε υψηλή φορολόγηση ώστε να αποθαρρύνει την κατανάλωσή τους ή ενθαρρύνοντας τη χρήση άλλων προϊόντων των οποίων τα αποτελέσματα είναι λιγότερο επιβλαβή για το περιβάλλον [37].

51. Η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται από τον κανονισμό (ΕΕ) 651/2014 [38], σχετικά με τις κατηγορίες ενισχύσεων που είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά [39]. Κατά το άρθρο 44, παράγραφος 1, του κανονισμού αυτού, τα καθεστώτα ενισχύσεων υπό μορφή μειώσεων των περιβαλλοντικών φόρων που πληρούν τις προϋποθέσεις της οδηγίας 2003/96 συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ και απαλλάσσονται από την υποχρέωση κοινοποίησης του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, εφόσον πληρούνται ορισμένοι όροι. Πάντως, στο άρθρο 2, σημείο 119, του εν λόγω κανονισμού, ο «περιβαλλοντικός φόρος» ορίζεται ως «ο φόρος του οποίου η ειδική φορολογική βάση έχει σαφώς αρνητικές επιπτώσεις στο περιβάλλον ή στόχος του οποίου είναι η φορολόγηση ορισμένων δραστηριοτήτων, αγαθών ή υπηρεσιών, ώστε να μπορεί να περιλαμβάνεται το σχετικό περιβαλλοντικό κόστος στην τιμή τους και/ή ώστε οι παραγωγοί και οι καταναλωτές να προσανατολίζονται σε δραστηριότητες που σέβονται περισσότερο το περιβάλλον».

52. Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η φορολόγηση της κατανάλωσης του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, όπως προβλέπεται στο εθνικό δίκαιο, συνάδει με την οδηγία 2003/96. Συναφώς, επισημαίνεται ότι, όταν το Δικαστήριο επιλαμβάνεται αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως με αντικείμενο να καθοριστεί αν ένας φόρος που θεσπίζεται από κράτος μέλος επιδιώκει λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής, κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερη περίοδος, της ως άνω οδηγίας, το έργο του συνίσταται μάλλον στο να διαφωτίσει το εθνικό δικαστήριο ως προς τα κριτήρια των οποίων η εφαρμογή θα παράσχει στο δικαστήριο αυτό τη δυνατότητα να καθορίσει αν η φορολόγηση αυτή επιδιώκει πράγματι τέτοιο σκοπό και όχι στο να προβεί το ίδιο στην εκτίμηση αυτή, τούτο δε κατά μείζονα λόγο καθόσον δεν διαθέτει κατ' ανάγκην όλα τα απαραίτητα προς τούτο στοιχεία [40].

53. Υπό το πρίσμα αυτό, πρώτον, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, με τη θέσπιση της φορολόγησης του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ο δεδηλωμένος σκοπός της ισπανικής νομοθεσίας είναι η προστασία του περιβάλλοντος. Η Endesa, από την πλευρά της, θεωρεί ότι η δικαιολόγηση αυτή προβάλλεται απλώς προσχηματικά, προκειμένου να τηρηθεί το δίκαιο της Ένωσης, ενώ πραγματικός σκοπός του νόμου 15/2012 ήταν αποκλειστικά η αύξηση των φορολογικών εσόδων. Συναφώς, επισημαίνω ότι, στην απόφασή του, το αιτούν δικαστήριο παρέθεσε τμήμα του προοιμίου του νόμου αυτού [41], από το οποίο προκύπτει ότι ο Ισπανός νομοθέτης αποσκοπούσε, με τη θέσπιση του ως άνω νόμου,

37 Στο ίδιο πνεύμα, επισημαίνω ότι, στις προτάσεις μου στην υπόθεση RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, σημείο 48), τόνισα, όσον αφορά τον σκοπό που άπτεται της προστασίας του περιβάλλοντος, ότι δεν αμφισβητείται ότι η δραστηριότητα παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από λιγνίτη περιλαμβάνει πολλές υποχρεώσεις οι οποίες επιβάλλονται από τους κανόνες της περιβαλλοντικής νομοθεσίας που αποσκοπούν στην όσο το δυνατόν λιγότερο ρυπογόνο χρήση των ενεργειακών προϊόντων και ότι, επομένως, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο η επίμαχη στην υπόθεση εκείνη απαλλαγή να επηρεάζει την εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων, όταν αυτές συνεπάγονται την επεξεργασία του ενεργειακού προϊόντος με τη χρήση ηλεκτρικής ενέργειας, προκειμένου να καταστεί δυνατή η παραγωγή πιο πράσινης ενέργειας.

38 Κανονισμός της Επιτροπής, της 17ης Ιουνίου 2014, για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων ως συμβατών με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης (ΕΕ 2014, L 187, σ. 1).

39 Για τη σχέση μεταξύ της οδηγίας 2003/96 και των κρατικών ενισχύσεων τις οποίες αφορά το άρθρο 107 ΣΛΕΕ, βλ. Villar Ezcurra, M., και Fonseca Capdevila, E., «Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime», σε Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, σ. 143 έως 156.

40 Βλ., κατ' αναλογίαν, διάταξη της 7ης Φεβρουαρίου 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Βλ. σημείο 16 των παρουσών προτάσεων.

στην προστασία του περιβάλλοντος. Επομένως, το Βασίλειο της Ισπανίας θεμελίωσε τη θέσπιση του φόρου επί του άνθρακα σε «λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής». Εντούτοις, όπως επισημάνθηκε στο σημείο 50των παρουσών προτάσεων, για τη συμμόρφωση προς το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, απαιτείται επιπλέον ο οικείος φόρος να διασφαλίζει πράγματι την καλύτερη προστασία του περιβάλλοντος.

54. Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, παραπέμποντας στη δεύτερη πρόσθετη διάταξη του νόμου 15/2012, ότι ο φόρος επί του άνθρακα έχει αποκλειστικώς δημοσιονομικό σκοπό, ήτοι τη χρηματοδότηση του κόστους του ισπανικού συστήματος ηλεκτροδότησης. Το επιχείρημα αυτό συνδέεται με την ερμηνεία της έννοιας των «ειδικών σκοπών» του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118. Εντούτοις, όπως επισημάνθηκε στα σημεία 49 και 50των παρουσών προτάσεων, η έννοια αυτή δεν εφαρμόζεται στο πλαίσιο του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 και, ιδίως, δεν απαιτείται να εξακριβωθεί αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της χρήσεως των εσόδων και του σκοπού του φόρου επί του άνθρακα. Προσθέτω ότι η Ισπανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η δεύτερη αυτή πρόσθετη διάταξη δεν αναφέρεται στον φόρο επί του άνθρακα και ότι οι φόροι τους οποίους αφορά η εν λόγω διάταξη είναι οι τρεις νέοι φόροι που εισήγαγε ο νόμος 15/2012[42]. Συνεπώς, σύμφωνα με την κυβέρνηση αυτή, σε κάθε περίπτωση, ο φόρος επί του άνθρακα δεν εμπίπτει στη δεύτερη πρόσθετη διάταξη του ως άνω νόμου.

55. Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο υποστηρίζει ότι η δομή του φόρου επί του άνθρακα δεν αντικατοπτρίζει τον περιβαλλοντικό σκοπό που εξαγγέλλεται στο προοίμιο του νόμου 15/2012, καθόσον ο συντελεστής του φόρου αυτού καθορίζεται σε συνάρτηση με τη θερμογόνο δύναμη του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Συναφώς, υπογραμμίζω ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 ορίζει ότι, από την 1η Ιανουαρίου 2004, τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας καθορίζονται σύμφωνα με το παράρτημα Ι, πίνακας Γ, της οδηγίας αυτής, για επιχειρηματική και μη επιχειρηματική χρήση. Όσον αφορά, όμως, τον άνθρακα και τον οπτάνθρακα, πλείονες γλωσσικές αποδόσεις του ως άνω πίνακα Γ, ο οποίος φέρει τον τίτλο «Ελάχιστα επίπεδα φορολογίας των καυσίμων θέρμανσης και της ηλεκτρικής ενέργειας», ήτοι, μεταξύ άλλων, η γερμανική, η εσθονική, η αγγλική, η κροατική, η λεττονική, η λιθουανική, η ουγγρική, η μαλτέζικη, η πολωνική, η ρουμανική και η σλοβενική, αναφέρονται ρητώς στη «μεικτή θερμογόνο δύναμη» του άνθρακα και του οπτάνθρακα. Επομένως, έστω και αν στην ισπανική γλωσσική απόδοση του εν λόγω πίνακα Γ δεν γίνεται μνεία της ως άνω θερμογόνου δύναμης, το γεγονός ότι ο Ισπανός νομοθέτης τη χρησιμοποίησε ως σημείο αναφοράς για τη φορολόγηση της χρήσεως του άνθρακα δεν αναιρεί το γεγονός ότι ο φόρος επί του άνθρακα μπορεί να θεσπίστηκε για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής.

56. Τέταρτον, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι τα έσοδα του φόρου επί του άνθρακα δεν προορίζονται για τη μείωση των επιπτώσεων που έχει στο περιβάλλον η χρήση του άνθρακα για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Εντούτοις, όπως προκύπτει από το σημείο 50 των παρουσών προτάσεων, ένας φόρος συμβάλλει στην προστασία του περιβάλλοντος εφόσον σχεδιάζεται, όσον αφορά τη διάρθρωσή του, και δη τη φορολογητέα ύλη ή τον φορολογικό συντελεστή, κατά τρόπον ώστε να επηρεάζει τη συμπεριφορά των φορολογουμένων προκειμένου να καθιστά δυνατή τη διασφάλιση καλύτερης προστασίας του περιβάλλοντος, για παράδειγμα υπάγοντας τα οικεία προϊόντα σε υψηλή φορολόγηση ώστε να αποθαρρύνει την κατανάλωσή τους ή ενθαρρύνοντας τη χρήση άλλων προϊόντων των οποίων τα αποτελέσματα είναι λιγότερο επιβλαβή για το περιβάλλον. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν, εν

[42] Βλ. σημείο 18 των παρουσών προτάσεων.

προκειμένω, τούτο ισχύει στην περίπτωση του φόρου επί του άνθρακα. Συναφώς, κρίνω σκόπιμο να επισημάνω ότι ο συνδυασμός της κατάργησης της απαλλαγής από τον φόρο επί του άνθρακα, αφενός, και της αυξήσεως του συντελεστή του εν λόγω φόρου, αφετέρου, συνιστά μέσο ικανό να αποθαρρύνει τη χρήση του άνθρακα για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και να προωθήσει άλλες, λιγότερο ρυπογόνες πηγές ενέργειας και ότι, σύμφωνα με την Επιτροπή, στην πράξη, η κατάργηση της απαλλαγής αυτής φαίνεται να επηρέασε όντως την ποσότητα της παραγόμενης από άνθρακα ηλεκτρικής ενέργειας στην Ισπανία.

57. Πέμπτον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν ο περιβαλλοντικός σκοπός επιτυγχάνεται από το γεγονός και μόνον ότι επιβάλλονται φόροι επί ορισμένων μη ανανεώσιμων ενεργειακών προϊόντων και όχι επί της χρήσεως εκείνων που θεωρούνται λιγότερο επιβλαβή για το περιβάλλον. Όσον αφορά το ζήτημα αυτό, από το προηγούμενο σημείο των παρουσών προτάσεων προκύπτει ότι, εφόσον ένας φόρος αποθαρρύνει την κατανάλωση ενός επιβλαβούς για το περιβάλλον προϊόντος ή ενθαρρύνει τη χρήση άλλων προϊόντων των οποίων οι επιπτώσεις είναι λιγότερο επιβλαβείς για το περιβάλλον, συμβάλλει στην προστασία του περιβάλλοντος. Εν προκειμένω, η Ισπανική Κυβέρνηση έκρινε ότι ο άνθρακας αποτελεί ρυπογόνο ενέργεια η οποία πρέπει να φορολογείται όταν χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Σε αυτό το πλαίσιο, εκτιμώ ότι η εν λόγω κυβέρνηση, αποθαρρύνοντας την κατανάλωση άνθρακα, ο οποίος δεν αμφισβητείται ότι είναι ιδιαίτερα επιβλαβής για το περιβάλλον[43], αποσκοπούσε στην προστασία του περιβάλλοντος κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96.

58. Τέλος, έκτον, η Endesa ισχυρίζεται ότι, παρότι θεσπίστηκε ο φόρος επί του άνθρακα, η Ισπανική Κυβέρνηση στη συνέχεια επανέφερε την απαλλαγή των υδρογονανθράκων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, γεγονός που αποδεικνύει την απουσία πραγματικού περιβαλλοντικού σκοπού. Ωστόσο, κατ' εμέ, η εξέταση ενός φόρου υπό το πρίσμα του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 πρέπει να γίνεται σε εξατομικευμένη βάση. Αφ' ης στιγμής ο φόρος αυτός θεσπίστηκε «για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής», εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω διατάξεως έστω και αν, παράλληλα, δεν επιβάλλεται φορολογία σε άλλα ρυπογόνα προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

59. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, είμαι της γνώμης ότι το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει τη φορολόγηση του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας πληροί την προϋπόθεση ότι ο φόρος πρέπει να θεσπίζεται «για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής» όταν, στην περίπτωση που ο εθνικός νομοθέτης επικαλέστηκε τον σκοπό της προστασίας του περιβάλλοντος για τη θέσπιση του φόρου αυτού, ο περιβαλλοντικός σκοπός δεν έχει ενσωματωθεί στη δομή του εν λόγω φόρου –του οποίου ο συντελεστής καθορίζεται σε συνάρτηση με τη θερμογόνο δύναμη του άνθρακα–, τα έσοδα από τον ίδιο φόρο διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους του εθνικού συστήματος ηλεκτροδότησης και η χρήση άλλων ενεργειακών προϊόντων που θεωρούνται λιγότερο επιβλαβή για το περιβάλλον δεν φορολογείται.

[43] Βλ., μεταξύ άλλων, τρίτο μέρος της έκτης έκθεσης αξιολόγησης της Διακυβερνητικής Επιτροπής για την Κλιματική Αλλαγή (IPCC), η οποία δημοσιεύθηκε τον Απρίλιο του 2022 και της οποίας δημοσιεύεται περίληψη (στα αγγλικά) στην ακόλουθη διεύθυνση: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

V. Πρόταση

60. Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Audiencia Nacional (ανώτερο ειδικό δικαστήριο, Ισπανία) ως εξής:

Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας,

έχει την έννοια ότι:

εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει τη φορολόγηση του άνθρακα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας πληροί την προϋπόθεση ότι ο φόρος πρέπει να θεσπίζεται «για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής» όταν, στην περίπτωση που ο εθνικός νομοθέτης επικαλέστηκε τον σκοπό της προστασίας του περιβάλλοντος για τη θέσπιση του φόρου αυτού, ο περιβαλλοντικός σκοπός δεν έχει ενσωματωθεί στη δομή του εν λόγω φόρου –του οποίου ο συντελεστής καθορίζεται σε συνάρτηση με τη θερμογόνο δύναμη του άνθρακα–, τα έσοδα από τον ίδιο φόρο διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους του εθνικού συστήματος ηλεκτροδότησης και η χρήση άλλων ενεργειακών προϊόντων που θεωρούνται λιγότερο επιβλαβή για το περιβάλλον δεν φορολογείται.