

Υπόθεση C-220/19

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

11 Μαρτίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana
(Βαλένθια)**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

22 Φεβρουαρίου 2019

Προσφεύγουσα:

Promociones Oliva Park, S.L.

Καθού:Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la
Comunidad Valenciana**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Η διαφορά ανέκυψε από ένδικη προσφυγή την οποία άσκησε η εμπορική εταιρία PROMOCIONES OLIVA PARK, S.L., κατά της από 28.9.2017 απόφασης της Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (Επιτροπής Εξετάσεως Ενδικοφανών Προσφυγών σε Φορολογικές Υποθέσεις της Αυτόνομης Κοινότητας της Βαλένθια, Ισπανία), με την οποία απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή κατά της απόφασης της Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valencia (Υπηρεσίας Διαχείρισης Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης της Βαλένθια, Ισπανία), περί απόρριψης της αίτησης διόρθωσης των δηλώσεων του Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (φόρου επί της αξίας παραγωγής της ηλεκτρικής ενέργειας, στο εξής: IVPEE) για τα φορολογικά έτη από το 2013 έως 2016 και η αίτηση επιστροφής ποσού 12 609,58 ευρώ. Η υπόθεση εκδικάζεται ως ενδεικτική των άνω των χιλίων τριακοσίων υποθέσεων οι οποίες έχουν σωρευθεί και των οποίων η εκδίκαση έχει ανασταλεί.

Αντικείμενο και νομική βάση του προδικαστικού ερωτήματος

- 1 Με την αίτηση προδικαστικής απόφασης, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει τέσσερα ερωτήματα με τα οποία ζητεί να διευκρινιστεί αν συγκεκριμένες διατάξεις της ισπανικής νομοθεσίας που θεσπίζει και ρυθμίζει τον IVPEE συνάδουν προς τις διατάξεις των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) οι οποίες εκδόθηκαν σχετικά με τη φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων, το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης, την προώθηση της χρήσης ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές και τους κοινούς κανόνες για την εσωτερική αγορά ηλεκτρικής ενέργειας.

Προδικαστικά ερωτήματα

Κατόπιν αναστολής της ενώπιόν του διαδικασίας, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει, βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα ερμηνευτικά προδικαστικά ερωτήματα:

«ΠΡΩΤΟ ΕΡΩΤΗΜΑ: Έχει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό κατ' όνομα άμεσος φόρος, όπως ο IVPEE, ο οποίος, λαμβανομένου υπόψη του πραγματικού χαρακτήρα του, είναι τελικός έμμεσος φόρος χωρίς ειδικό σκοπό, με αποκλειστικά εισπρακτικό χαρακτήρα, χωρίς να μπορεί ο χαρακτηρισμός που του αποδίδεται από το εθνικό δίκαιο να υπερισχύσει της ερμηνείας του δικαίου της ΕΕ, η οποία καθορίζεται από τους σκοπούς της έννομης αυτής τάξης, σε συνάρτηση με τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά του φόρου;

ΔΕΥΤΕΡΟ ΕΡΩΤΗΜΑ: Παρά τον χαρακτηρισμό του IVPEE ως περιβαλλοντικού φόρου, επιδιώκει ο φόρος αυτός βασικό εισπρακτικό σκοπό, καθόσον βαρύνει εξίσου δραστηριότητες παραγωγής και διοχέτευσης ηλεκτρικής ενέργειας στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας ανεξαρτήτως της έντασης και της επίπτωσης των δραστηριοτήτων αυτών στο περιβάλλον, κατά παράβαση του άρθρου 1 και του άρθρου 3, παράγραφοι 1, 2 και 3, στοιχείο α', σε συνδυασμό, όσον αφορά την τελευταία αυτή διάταξη, με το άρθρο 2, στοιχείο ια', της οδηγίας 2009/28/ΕΚ;

ΤΡΙΤΟ ΕΡΩΤΗΜΑ: Αντιβαίνει ο IVPEE στην αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού και στην αρχή της προώθησης της ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές, στο μέτρο που επιφυλάσσει την ίδια φορολογική μεταχείριση στην ενέργεια από μη ανανεώσιμες πηγές και στην ενέργεια από ανανεώσιμες πηγές, εισάγοντας δυσμενή διάκριση εις βάρος των δευτέρων και παραβιάζοντας το καθεστώς στήριξης που προβλέπεται στο άρθρο 2, στοιχείο ια', και σε συναφείς διατάξεις της οδηγίας 2009/28/ΕΚ;

ΤΕΤΑΡΤΟ ΕΡΩΤΗΜΑ: Τέλος, αντιβαίνει ο IVPEE στην προμνησθείσα αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού και στα άρθρα 32, 33 και 34 (κεφάλαιο VIII, Οργάνωση της πρόσβασης στο σύστημα) της οδηγίας 2009/72/ΕΚ, διότι θεωρείται ότι ο IVPEE επιτρέπει θετική διάκριση υπέρ των αλλοδαπών παραγωγών ηλεκτρικής

ενέργειας, εις βάρος των Ισπανών παραγωγών, προκαλώντας στρέβλωση της εσωτερικής αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας και της πρόσβασης στο σύστημα.»

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η προμνησθείσα εθνική κανονιστική ρύθμιση ενδέχεται να συνιστά παράβαση των ακόλουθων διατάξεων:

α) του άρθρου 1, 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, η οποία απαγορεύει την καθιέρωση άμεσων φόρων επί των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, εκτός εάν έχουν ειδικό σκοπό·

β) του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, καθόσον ρυθμίζει το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης οι οποίοι επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση ορισμένων προϊόντων, περιλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας, το οποίο προβλέπει ότι «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»·

γ) του άρθρου 1, του άρθρου 3, παράγραφοι 1, 2 και 3, στοιχείο α', σε συνδυασμό, όσον αφορά την τελευταία αυτή διάταξη, με το άρθρο 2, στοιχείο ια', της οδηγίας 2009/28/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Απριλίου 2009, σχετικά με την προώθηση της χρήσης ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές και την τροποποίηση και τη συνακόλουθη κατάργηση των οδηγιών 2001/77/ΕΚ και 2003/30/ΕΚ·

δ) της οδηγίας 2009/72/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2009, σχετικά με τους κοινούς κανόνες για την εσωτερική αγορά ηλεκτρικής ενέργειας και για την κατάργηση της οδηγίας 2003/54/ΕΚ, η οποία ρυθμίζει την πρόσβαση τρίτων στο σύστημα (άρθρα 32 έως 34), με αντικειμενικό τρόπο ο οποίος δεν εισάγει διακρίσεις.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ο Ley 15/2012, de 27 de diciembre de 2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (νόμος 15/2012, της 27ης Δεκεμβρίου 2012, περί φορολογικών μέτρων για την ενεργειακή βιωσιμότητα, στο εξής: νόμος 15/2012), εντάσσεται σε σειρά νομοθετικών μεταρρυθμίσεων του ισπανικού συστήματος

χρηματοδότησης της ηλεκτρικής ενέργειας και έχει ιδιαίτερο αντίκτυπο στη φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι πρόδηλο ότι ο νόμος 15/2012 και συγκεκριμένα ο IVPEE ο οποίος ρυθμίζεται στον τίτλο του I, επηρεάζει τομείς ρυθμιζόμενους από τη νομοθεσία της ΕΕ, όπως το περιβάλλον και η ηλεκτρική ενέργεια. Συγκεκριμένα, καθοριστικές για την επίλυση της διαφοράς είναι οι ακόλουθες διατάξεις του προμνησθέντος νόμου:

Άρθρο 1. Χαρακτήρας.

«Ο φόρος επί της αξίας παραγωγής της ηλεκτρικής ενέργειας είναι φόρος με άμεσο και αντικειμενικό χαρακτήρα, ο οποίος επιβάλλεται στην άσκηση δραστηριοτήτων παραγωγής και διοχέτευσης ηλεκτρικής ενέργειας στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας, μετρώμενης σε ζυγούς σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, μέσω κάποιας εκ των εγκαταστάσεων που μνημονεύονται στο άρθρο 4 του παρόντος νόμου.»

Άρθρο 2. Εδαφικό πεδίο εφαρμογής

«1. Ο φόρος επιβάλλεται στο σύνολο της ισπανικής επικράτειας.»

Άρθρο 4. Φορολογητέα πράξη.

«1. Φορολογητέα πράξη είναι η παραγωγή και η διοχέτευση ηλεκτρικής ενέργειας στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας, μετρώμενης σε ζυγούς σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, περιλαμβανομένων των ηπειρωτικών συστημάτων ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και εκείνων των νησιωτικών και των εκτός Ιβηρικής Χερσονήσου εδαφών, σε οποιαδήποτε εκ των εγκαταστάσεων που μνημονεύονται [...] στον νόμο 54/1997, της 21ης Νοεμβρίου 1997, περί του τομέα της ηλεκτρικής ενέργειας.»

Άρθρο 5. Υπόχρεοι.

«Υπόχρεοι καταβολής του φόρου είναι τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα και οι οντότητες που μνημονεύονται στο άρθρο 35, παράγραφος 4, του γενικού φορολογικού νόμου 58/2003, της 17ης Δεκεμβρίου 2003, οι οποίοι ασκούν τις μνημονευόμενες στο άρθρο 4 δραστηριότητες.»

Άρθρο 6. Βάση επιβολής του φόρου.

«1. Η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στο συνολικό ποσό το οποίο είναι εισπρακτέο από τον υπόχρεο για την παραγωγή και τη διοχέτευση ηλεκτρικής ενέργειας στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας, μετρώμενης σε ζυγούς σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, για κάθε εγκατάσταση, εντός της φορολογικής περιόδου.

Για τον σκοπό αυτό, κατά τον υπολογισμό του συνολικού ποσού λαμβάνονται υπόψη οι εισφορές που προβλέπονται σε όλα τα οικονομικά συστήματα που απορρέουν από τις διατάξεις του νόμου 54/1997, της 27ης Νοεμβρίου, περί του

τομέα της ηλεκτρικής ενέργειας, κατά την αντίστοιχη φορολογική περίοδο, καθώς και οι προβλεπόμενες στο ειδικό οικονομικό σύστημα για την περίπτωση δραστηριοτήτων παραγωγής και διοχέτευσης ηλεκτρικής ενέργειας στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας στα νησιωτικά και εκτός της Ιβηρικής χερσονήσου εδάφη [...].»

Άρθρο 8. Συντελεστής

«Ο συντελεστής του φόρου είναι 7 τοις εκατό.»

Δεύτερη συμπληρωματική διάταξη. Κόστος του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας.

«Στους νόμους για τον γενικό προϋπολογισμό του κράτους κάθε έτους διατίθεται για τη χρηματοδότηση του κόστους του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας που προβλέπεται στο άρθρο 13 του νόμου περί του τομέα της ηλεκτρικής ενέργειας ποσό ίσο με το άθροισμα των κατωτέρω:

α) των εκτιμώμενων ετήσιων εσόδων του κράτους από τους φόρους και τα τέλη που περιλαμβάνονται στον παρόντα νόμο·

β) των εκτιμώμενων εσόδων από τον πλειστηριασμό των δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου, έως το ανώτατο όριο των 500 εκατομμυρίων ευρώ.»

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 2 Η προσφεύγουσα άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της καταβολής του IVPEE η οποία διατάχθηκε με διοικητική απόφαση της 28.9.2017, υποστηρίζοντας ότι ο νόμος που ρυθμίζει τον φόρο αυτό αντιβαίνει στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης για τον συγκεκριμένο τομέα.
- 3 Την προσφυγή αντέκρουσε η Abogada del Estado (νομική σύμβουλος του κράτους).
- 4 Με διάταξη της 6.2.2019, το αιτούν δικαστήριο έταξε στους διαδίκους και στην εισαγγελική αρχή προθεσμία για να υποβάλουν τα επιχειρήματά τους σχετικά με την ενδεχόμενη παράβαση από τον IVPEE, ο οποίος ρυθμίζεται από τον νόμο 15/2012, του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96/EK, που απαγορεύει την καθιέρωση έμμεσων φόρων επί ενεργειακών προϊόντων (περιλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας), εκτός εάν έχουν ειδικό σκοπό, του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118/EK, που ρυθμίζει γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης οι οποίοι επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση ορισμένων προϊόντων, περιλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας, του άρθρου 1, του άρθρου 3, παράγραφοι 1, 2 και 3, στοιχείο α', σε συνδυασμό, όσον αφορά την τελευταία αυτή διάταξη, με το άρθρο 2, στοιχείο ια', της οδηγίας 2009/28/EK, που έχει ως αντικείμενο τη θέσπιση

κοινού πλαισίου για την προώθηση της ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές, και της οδηγίας 2009/72/EK, η οποία ρυθμίζει την πρόσβαση τρίτων στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας (άρθρα 32 έως 34).

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 5 Εν συνεχεία, εκτίθενται στην ουσία τους τα επιχειρήματα που αναπτύχθηκαν σχετικά με το αντικείμενο της διαφοράς, σε απάντηση της ως άνω διατάξεως.
- 6 Η εισαγγελική αρχή τάχθηκε υπέρ της υποβολής των προδικαστικών ερωτημάτων.
- 7 Η προσφεύγουσα εταιρία PROMOCIONES OLIVA PARK, S.L. συμφώνησε επίσης με το ερώτημα που υποβάλλει το αιτούν δικαστήριο, προβάλλοντας ότι είναι σκόπιμη η υποβολή των προδικαστικών ερωτημάτων στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η προσφεύγουσα εταιρία αμφισβήτησε με την προσφυγή της ότι ο IVPEE, τον οποίο ρυθμίζει ο νόμος 15/2012, συνάδει προς το δίκαιο της ΕΕ, υποστηρίζοντας ότι αντιβαίνει στις οδηγίες 2008/118/EK και 2003/96/EK, καθόσον πρόκειται για φόρο ο οποίος προστίθεται στους ήδη επιβαλλόμενους επί του ίδιου αγαθού ή της ίδιας υπηρεσίας, επισημαίνοντας ότι πρόκειται, στην πραγματικότητα, για έμμεσο φόρο με εισπρακτικό σκοπό ο οποίος βαρύνει την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές, εις βάρος των οποίων εισάγει δυσμενή διάκριση σε σχέση με την παραγωγή ενέργειας από άλλες μη ανανεώσιμες πηγές, χωρίς διαφοροποίηση με βάση την ένταση και το ρυπαντικό φορτίο για το περιβάλλον. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει επίσης ότι ο IVPEE στερείται μη δημοσιονομικού σκοπού και προσβάλλει την ελευθερία της αγοράς και την επιχειρηματική ελευθερία. Ζητεί την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων και την επιστροφή των ποσών τα οποία αξιώνει.
- 8 Η νομική σύμβουλος του κράτους, η οποία ζητεί να απορριφθεί η προσφυγή, αντιτάσσεται επίσης στην υποβολή όλων των προδικαστικών ερωτημάτων ερμηνείας του δικαίου της ΕΕ σε σχέση με τον IVPEE, προβάλλοντας τα εξής επιχειρήματα: α) Το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο, Ισπανία) (διάταξη της 10.1.2018) απέρριψε το ενδεχόμενο να αντιβαίνει ο IVPEE στο δίκαιο της ΕΕ. Επιπλέον, με τη διάταξη αυτή, το Ανώτατο Δικαστήριο απέρριψε την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος, δεδομένου ότι, όπως υποστηρίζει η νομική σύμβουλος του κράτους, ο IVPEE είναι άμεσος φόρος ο οποίος βαρύνει την παραγωγή και τη διοχέτευση της ηλεκτρικής ενέργειας στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας, δεν μετακυλιέται στον καταναλωτή, έχει ειδικό περιβαλλοντικό σκοπό και δεν επηρεάζεται από την αρχή «ο ρυπαίνων πληρώνει», οι δε παραγωγοί ανανεώσιμης ενέργειας δεν υφίστανται δυσμενή διάκριση δεδομένου ότι μπορούν να ανακτήσουν το κόστος του IVPEE, χωρίς ο φόρος αυτός να αντιβαίνει στην έννομη τάξη της ΕΕ. β) Ο IVPEE είναι άμεσος φόρος ο οποίος επιβάλλεται επί πραγμάτων και σε καμία περίπτωση δεν είναι έμμεσος φόρος, βαρύνει την επιχειρηματική δραστηριότητα παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, χωρίς επομένως να τυγχάνουν εφαρμογής οι ευρωπαϊκές οδηγίες οι οποίες αφορούν έμμεσους

φόρους ή ειδικούς φόρους κατανάλωσης. γ) Ο IVPEE δεν είναι φόρος ο οποίος επιβάλλεται στην κατανάλωση ούτε προβλέπει τη μετακύλιση του κόστους του στον καταναλωτή. δ) Ο IVPEE έχει περιβαλλοντικό σκοπό, συγκεκριμένο προορισμό και, ως εκ τούτου, δεν έχει απλώς εισπρακτικό σκοπό. ε) Σκοπός του φόρου είναι η προώθηση των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, χωρίς καμία δυσμενή διάκριση εις βάρος των ενεργειών από ανανεώσιμες πηγές.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

- 9 Διάφοροι λόγοι οδηγούν το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα προεκτεθέντα ερμηνευτικά προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία αφορούν τέσσερις βασικές αιτιάσεις κατά του IVPEE:
- α) παρά τη ρύθμισή του ως άμεσου φόρου, ο χαρακτήρας και τα βασικά στοιχεία του προσιδιάζουν σε έμμεσο φόρο·
 - β) παρά τον κατ' όνομα περιβαλλοντικό σκοπό του είναι ουσιαστικά φόρος χωρίς ειδικό σκοπό, με εισπρακτικό χαρακτήρα, ο οποίος εξυπηρετεί δημοσιονομικό σκοπό·
 - γ) εισάγει δυσμενή διάκριση εις βάρος της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές, και
 - δ) στρεβλώνει την εσωτερική αγορά ηλεκτρικής ενέργειας και θίγει τον ελεύθερο ανταγωνισμό.
- 10 Η Κυβέρνηση εξέδωσε το Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, por el que se establece una exención transitoria en la aplicación del IVPEE (νομοθετικό διάταγμα 15/2018, της 5ης Οκτωβρίου 2018, περί θεσπίσεως μεταβατικής απαλλαγής από την εφαρμογή του IVPEE), με τη δηλωθείσα πρόθεση να μειωθεί ο λογαριασμός ηλεκτρικής ενέργειας των καταναλωτών. Το στοιχείο αυτό οδηγεί το αιτούν δικαστήριο να κρίνει ότι ο IVPEE δεν είναι άμεσος φόρος, αλλά έμμεσος φόρος επί της ηλεκτρικής ενέργειας, πράγμα που αν επιβεβαιωθεί θα συνεπάγεται οπωσδήποτε την ακύρωσή του λόγω ασυμβατότητας προς την ευρωπαϊκή νομοθεσία περί έμμεσων φόρων κατανάλωσης, η οποία απαγορεύει στον εθνικό νομοθέτη να επιβάλλει ειδικό φόρο κατανάλωσης σε προϊόν το οποίο ήδη φορολογείται εκτός εάν ο φόρος υπαγορεύεται από ειδικούς σκοπούς.
- 11 Ο IVPEE καθιερώθηκε με τον νόμο 15/2012, ο οποίος, στο προοίμιό του, τον χαρακτήρισε, τουλάχιστον κατ' όνομα ή τυπικά, άμεσο φόρο με αντικείμενο «την εσωτερική του περιβαλλοντικού κόστους από την παραγωγή της ηλεκτρικής ενέργειας». Εντούτοις, στο δίκαιο της ΕΕ, ο χαρακτηρισμός φόρου ως άμεσου ή έμμεσου αντιστοιχεί σε αυτοτελή ευρωπαϊκή έννοια η οποία, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (αποφάσεις της 28ης Νοεμβρίου 2017, υπόθεση C-514/16, σκέψη 31· της 30ής Μαΐου 2018, υπόθεση C-390/17, σκέψη 17, και της 4ης Ιουνίου 2015, υπόθεση C-5/14, σκέψεις 64 και 65), πρέπει να διαμορφωθεί βάσει κατηγοριών της διεθνικής αυτής έννομης τάξης σε συνάρτηση

με τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά του φόρου, σύμφωνα με τον πραγματικό χαρακτήρα του, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού του από το εθνικό δίκαιο. Συναφώς, γίνεται παραπομπή στις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 24ης Ιουνίου 2010 (C-338/08 και C-339/08), σκέψη 25, και της 18ης Ιανουαρίου 2017 (C-189/15), σκέψη 29. Επομένως, κατά το αιτούν δικαστήριο, λαμβανομένου υπόψη του πραγματικού χαρακτήρα του, ο ΙVΠΕΕ είναι έμμεσος φόρος χωρίς ειδικό σκοπό, με αποκλειστικά εισπρακτικό χαρακτήρα.

- 12 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ένα από τα πιο κρίσιμα στοιχεία για να θεωρηθεί ένας φόρος έμμεσος είναι το κατά πόσον η οικονομική επιβάρυνση του φόρου, καίτοι δεν μετακυλιέται τυπικά, μπορεί εντούτοις να μετακυλιστεί οικονομικά σε τρίτους (τους καταναλωτές). Βάσει του εννοιολογικού αυτού ορισμού του φόρου, παρά τον αντίθετο χαρακτηρισμό του από τον ίδιο τον νόμο, ο ΙVΠΕΕ πρέπει να θεωρηθεί έμμεσος φόρος, καθόσον: 1) Δεν λαμβάνει υπόψη καμία από τις ειδικές συνθήκες του υποκειμένου στον φόρο, στη δραστηριότητα του οποίου επιβάλλεται, και επιβάλλεται ανεξαρτήτως της πηγής παραγωγής και σε όλους εξίσου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την ένταση της χρήσης των δικτύων μεταφοράς και διανομής. 2) Η βάση επιβολής του δεν είναι τα καθαρά έσοδα, όπως συμβαίνει συνήθως στην περίπτωση των άμεσων φόρων, αλλά τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από την παραγωγή και τη διοχέτευση της ηλεκτρικής ενέργειας στο σύστημα· για τον λόγο αυτό, το ποσό αυτό δεν πρέπει να μειωθεί κατά το κόστος που προέκυψε από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. 3) Ο συντελεστής του (7%) είναι ενιαίος, πράγμα που προσιδιάζει στους έμμεσους φόρους, και απουσιάζει ο προοδευτικός χαρακτήρας που είναι συμφυής στους άμεσους φόρους. Παραβιάζεται επίσης η αρχή της ίσης μεταχείρισης, η οποία απαγορεύει την ίδια μεταχείριση διαφορετικών καταστάσεων εκτός εάν τούτο δικαιολογείται αντικειμενικώς (απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2012, Djebel — SGPS κατά Επιτροπής, T-422/07, σκέψη 202). Συγκεκριμένα, βάσει της αρχής της προοδευτικότητας του φόρου στον τομέα του περιβάλλοντος, θα έπρεπε να απαιτείται η καταβολή υψηλότερου φόρου από εκείνον που ρυπαίνει περισσότερο. 4) Δεν προβλέπονται απαλλαγές ή εκπτώσεις λαμβανομένης υπόψη της συμπεριφοράς του υποκειμένου στον φόρο, ανεξαρτήτως της εκ μέρους του χρήσης του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας και του περιβαλλοντικού αντικτύπου της. Δεν υπάρχουν φορολογικές ελαφρύνσεις για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές ή με μικρότερο περιβαλλοντικό αντίκτυπο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, εισάγεται θετική διάκριση υπέρ εκείνων που παράγουν ηλεκτρική ενέργεια από μη ανανεώσιμες πηγές, οι οποίες είναι πολύ πιο επιβλαβείς για το περιβάλλον. 5) Η διαχείριση της εισπραχίας του φόρου πραγματοποιείται από το τμήμα τελωνείων και ειδικών φόρων κατανάλωσης της φορολογικής αρχής. Αυτό αποδεικνύει ότι πρόκειται για έμμεσο φόρο, δεδομένου ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης πρέπει να είναι, εξ ορισμού, έμμεσοι φόροι. Καίτοι δεν υπάρχει επίσημος μηχανισμός μετακύλισης του φόρου, είναι βέβαιο ότι η εφαρμογή του συνεπάγεται ότι η φορολογική επιβάρυνση μετακυλιέται στον καταναλωτή μέσω της τιμής. 6) Το σύστημα αμοιβής των εγκαταστάσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές, το οποίο εγκρίθηκε από τον αρμόδιο υπουργό, περιέλαβε ρητώς τον φόρο αυτό ως κόστος εκμετάλλευσης το οποίο πρέπει να καλυφθεί από τους

καταναλωτές. Κατά το αιτούν δικαστήριο, τα προεκτεθέντα οδηγούν στην εκτίμηση ότι ο IVPEE έχει χαρακτηριστικά φόρου επί της κατανάλωσης, δεδομένου ότι τα βασικά στοιχεία του συνδέονται αναμφισβήτητα με την κατανάλωση, καθόσον επιβάλλεται στην ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται και διοχετεύεται στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας για χρήση από οικονομικούς φορείς πλην του παραγωγού.

- 13 Ο IVPEE αντιβαίνει στη νομοθεσία της Ένωσης και για τον λόγο ότι δεν έχει ειδικό σκοπό. Στο προοίμιο του νόμου 15/2012 επισημαίνεται ότι σκοπός του IVPEE είναι η εναρμόνιση της ισπανικής φορολογικής έννομης τάξης με πιο αποτελεσματική και φιλική προς το περιβάλλον χρήση, αλλά δεν μνημονεύεται ειδικός ή μη δημοσιονομικός σκοπός για τη θέσπισή του, δεδομένου ότι το ποσό που εισπράττεται δεν προορίζεται για συγκεκριμένες περιβαλλοντικές δράσεις, αλλά για τη μείωση του «τιμολογιακού ελλείμματος», η οποία κατά την απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου της 18.11.2013, είναι, κατ' ουσίαν, η διαφορά μεταξύ του ποσού που εισπράττεται μέσω των τιμολογίων, τα οποία καθορίζει η Διοίκηση και πληρώνουν οι καταναλωτές για την προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας, και του πραγματικού κόστους που σχετίζεται με τα εν λόγω τιμολόγια. Επιπλέον, η διαμόρφωση της φορολογητέας πράξης δεν έχει σχέση με τον περιβαλλοντικό σκοπό ούτε υπάρχει διαφοροποίηση ανάλογα με τον αντίκτυπο που έχει στο περιβάλλον η χρησιμοποιούμενη τεχνολογία. Ο πραγματικός χαρακτήρας του IVPEE αναδεικνύεται στο προοίμιο του εν λόγω νόμου: αντιμετώπιση του «πολύ σημαντικού κόστους που είναι αναγκαίο για τη συνέχιση της διασφάλισης του εφοδιασμού». Στη δεύτερη συμπληρωματική διάταξη του νόμου αυτού επισημαίνεται ότι το προϊόν της είσπραξης του φόρου δεν θα διατεθεί για περιβαλλοντικούς σκοπούς αλλά για τη χρηματοδότηση του κόστους του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας το οποίο προβλέπεται στην νομοθεσία για τη ρύθμιση του τομέα της ηλεκτρικής ενέργειας, και τούτο αποδεικνύει την πραγματική βούληση του νομοθέτη, η οποία είναι εισπρακτική και τελείως ξένη προς την προστασία του περιβάλλοντος και την προώθηση των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας.
- 14 Σε σχέση με την εθνική νομολογία, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, όπως επισημαίνεται στη διάταξη του Ανωτάτου Δικαστηρίου της 14.6.2016 (αίτηση αναιρέσεως υπ' αριθ. 2554/2014) «έχουν μη δημοσιονομικό σκοπό οι φόροι εκείνοι οι οποίοι επιδιώκουν είτε να αποτρέψουν ή να αποθαρρύνουν δραστηριότητες θεωρούμενες επιζήμιες (για παράδειγμα, για το περιβάλλον) είτε, κατά τρόπο θετικό, να ενθαρρύνουν προστατευτικές ενέργειες με συγκεκριμένο σκοπό». Αυτό που διαφοροποιεί τον φόρο που εξυπηρετεί δημοσιονομικό σκοπό από εκείνον που δεν εξυπηρετεί τέτοιο σκοπό αλλά σκοπεύει στην προστασία του περιβάλλοντος είναι ότι στόχος του πρώτου είναι η χρηματοδότηση των δημόσιων δαπανών και η διάρθρωσή του είναι προσανατολισμένη κυρίως στην οικονομική ικανότητα ή ικανότητα πληρωμής, ενώ ο δεύτερος σκοπεύει, επιπλέον, στη μεταβολή συμπεριφορών ή τουλάχιστον στην επιβολή πληρωμής για ορισμένη συμπεριφορά και επιβάλλει να περιλαμβάνει η διάρθρωση του φόρου μέσα προοριζόμενα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, σύμφωνα με την

απόφαση του Tribunal Constitucional (Συνταγματικού Δικαστηρίου, Ισπανία) 289/2000.

- 15 Επίσης, το Ανώτατο Δικαστήριο αναγνώρισε, σε διάφορες διατάξεις του, τον εισπρακτικό και στερούμενο μη δημοσιονομικού χαρακτήρα σκοπό του IVPEE, επιβεβαιώνοντας ότι κανένα εκ των διαρθρωτικών στοιχείων του IVPEE δεν αντικατοπτρίζει τον περιβαλλοντικό σκοπό που διακηρύσσεται όσον αφορά τον εν λόγω φόρο, καθόσον αυτός επιβαρύνει εξίσου (αναλογικώς και χωρίς καμία προοδευτικότητα) τόσο εκείνους που χρησιμοποιούν εντατικά τα συστήματα αυτά όσο και εκείνους που τα χρησιμοποιούν σπάνια (διάταξη της 19.1.2018, αίτηση αναιρέσεως υπ' αριθ. 2554/2014). Στο ίδιο πνεύμα η διάταξη του Ανωτάτου Δικαστηρίου της 14.6.2016 (αίτηση αναιρέσεως υπ' αριθ. 2554/2014), στην οποία επισημαίνεται ότι «ο IVPEE δεν έχει τον μη δημοσιονομικό σκοπό που επικαλείται, δεδομένου ότι δεν σχεδιάστηκε ως μέσο διαχείρισης, προστασίας, βελτίωσης και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αλλά μόνον ως μηχανισμός για τη μείωση του τιμολογιακού ελλείμματος που υφίστατο στον τομέα της ηλεκτρικής ενέργειας κατά την έκδοση του νόμου 15/2012». Σε συμφωνία προς τα προεκτεθέντα, το Συνταγματικό Δικαστήριο τάσσεται υπέρ μιας αντικειμενικής και μη τυπικής έννοιας του μη δημοσιονομικού χαρακτήρα στις αποφάσεις 289/2000, 179/2006, 60/2013, και 53/2014.
- 16 Τελικώς, κατά το αιτούν δικαστήριο, ο υποτιθέμενος περιβαλλοντικός σκοπός δεν αντικατοπτρίζεται στη διάρθρωση του IVPEE, ο οποίος δεν αποτελεί εξάλλου κατάλληλο μέσο για τη μεταβολή των ρυπογόνων συμπεριφορών των επιχειρήσεων. Δεν αρκεί η απλή επίσημη δήλωση περιβαλλοντικού σκοπού ούτε η απλή γενική διάθεση του εισπραττόμενου ποσού σε δραστηριότητες βελτίωσης του περιβάλλοντος. Υπό την έννοια αυτή, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει αποφανθεί επανειλημμένως (για παράδειγμα, στην απόφαση C-401/03) ότι η διευκόλυνση της ισοσκελίσης του προϋπολογισμού δεν συνιστά ειδικό σκοπό.
- 17 Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει επίσης στις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 27ης Φεβρουαρίου 2014 (υπόθεση C-82/12, Transportes Jordi Besora) και της 25ης Ιουλίου 2018 (C-103/17) προκειμένου να υπενθυμίσει ότι έμμεσος εθνικός φόρος σε προϊόντα στα οποία επιβάλλεται ήδη ειδικός φόρος κατανάλωσης πρέπει να διατίθεται όντως αυτός καθεαυτός για τη διασφάλιση των ειδικών σκοπών που επιδιώκει, όπως την προστασία της υγείας ή του περιβάλλοντος. Το δε αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ο IVPEE έχει χαρακτήρα έμμεσου φόρου, βαρύνει κατά βάση την κατανάλωση και δεν εξυπηρετεί μη δημοσιονομικό σκοπό. Κατά την άποψή του, από τα προεκτεθέντα μπορεί να συναχθεί ότι ο IVPEE δεν πληροί την προϋπόθεση της εξυπηρέτησης ειδικού σκοπού.
- 18 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει την ενδεχόμενη μη συμφωνία του IVPEE προς το άρθρο 1, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2009/28/EK, το οποίο ορίζει ότι τα κράτη μέλη της Ένωσης οφείλουν να επιτύχουν έως το 2020 υποχρεωτικούς εθνικούς στόχους για το συνολικό μερίδιο ενέργειας από

ανανεώσιμες πηγές στην ακαθάριστη τελική κατανάλωση ενέργειας. Εντούτοις, ο IVPEE είναι φόρος του οποίου πραγματικός σκοπός είναι να επιβάλει σε συγκεκριμένους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας, ειδικώς, τη χρηματοδότηση του τιμολογιακού ελλείμματος, δεδομένου ότι δεν προβλέπει διαφοροποιήσεις ανάλογα με την παραγωγική διαδικασία και την τεχνολογία που εφαρμόζονται και τούτο ενδέχεται να επηρεάζει τον ελεύθερο ανταγωνισμό στον οικείο τομέα. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η θέσπιση του IVPEE αποθαρρύνει την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για φόρο αναλογικό προς το κόστος, καθόσον υπολογίζεται βάσει σταθερού ποσοστού επί ακαθάριστων εσόδων, και επηρεάζει αναμφίβολα τον κλάδο που προστατεύεται από τη ρύθμιση της Ένωσης. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι αντιβαίνει στην αρχή «ο ρυπαίνων πληρώνει», η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 191, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 20 και 21 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων (τα οποία προβλέπουν τις αρχές της ισότητας και της απαγόρευσης των διακρίσεων), η θέσπιση φόρου που επιφυλάσσει την ίδια φορολογική μεταχείριση σε όλες τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τόσο από ανανεώσιμες όσο και από μη ανανεώσιμες πηγές, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο αντίκτυπός τους στη φύση, και του οποίου κύριος σκοπός δεν είναι η προστασία του περιβάλλοντος αλλά η βελτίωση της χρηματοδότησης του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας. Εν κατακλείδι, παρά τον χαρακτηρισμό του ως περιβαλλοντικού φόρου, ο IVPEE εισάγει δυσμενή διάκριση και θίγει το κοινοτικό σύστημα προώθησης των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας που θεσπίζεται στην οδηγία 2009/28/EK.

- 19 Τέλος, η ρύθμιση του IVPEE εισάγει θετική διάκριση υπέρ των αλλοδαπών παραγωγών ηλεκτρικής ενέργειας, δεδομένου ότι, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, του άρθρου 4, παράγραφος 1, και του άρθρου 6, παράγραφος 1, του νόμου 15/2012, ο IVPEE βαρύνει την παραγωγή και διοχέτευση, στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας, ηλεκτρικής ενέργειας παραγόμενης στην ισπανική αγορά, ενώ η εισαγόμενη ενέργεια δεν υπόκειται στον φόρο αυτό λόγω της απαγορεύσεως του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, καθόσον η επιβολή του φόρου στην εισαγόμενη ενέργεια θα προκαλούσε στρέβλωση του ελεύθερου ανταγωνισμού, η οποία απαγορεύεται από το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Η καθιέρωση αντίθετου προς τον ανταγωνισμό πλεονεκτήματος υπέρ των αλλοδαπών παραγωγών, καθόσον αυτοί δεν υπόκεινται στον IVPEE, επηρεάζει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, την ελευθερία εγκατάστασης και την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών κατά την οδηγία 2009/72/EK, η οποία ρυθμίζει την πρόσβαση τρίτων στο σύστημα (άρθρα 32 έως 34) κατά τρόπο αντικειμενικό και χωρίς δυσμενή διάκριση. Ως εκ τούτου, η ρύθμιση του IVPEE επιτρέπει θετική διάκριση υπέρ των αλλοδαπών παραγωγών ηλεκτρικής ενέργειας, εις βάρος των Ισπανών παραγωγών, προκαλώντας στρέβλωση της εσωτερικής αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας και της πρόσβασης στο σύστημα.
- 20 Όσον αφορά τη λυσιτέλεια των προδικαστικών ερωτημάτων, το αιτούν δικαστήριο αναγνωρίζει ότι το Ανώτατο Δικαστήριο εξέδωσε διάταξη στις 10.1.2018 (αίτηση αναιρέσεως υπ' αριθ. 2554/2014) με την οποία υπέβαλε ερώτημα περί αντισυνταγματικότητας στο Tribunal Constitucional και εξέφρασε

τη πεποίθησή του ότι, «όσον αφορά τον IVPEE, ο νόμος 15/2012 δεν εμφανίζει προβλήματα συμφωνίας με την έννομη τάξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης». Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι: α) στην εν λόγω διάταξη, το Ανώτατο Δικαστήριο δεν αιτιολόγησε την πεποίθησή του ούτε εξέθεσε τους λόγους για την απόφασή του· β) αντιθέτως, στη διάταξη της 14.6.2016, το ίδιο Ανώτατο Δικαστήριο, επί της ίδιας αιτήσεως αναιρέσεως υπ' αριθ. 2554/2014, αμφισβήτησε πλήρως τον περιβαλλοντικό σκοπό του IVPEE· και γ) κανένα νομοθετικό ή νομολογιακό εμπόδιο δεν απαγορεύει στο Ανώτατο Δικαστήριο να υποβάλει προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εάν τρέφει αμφιβολίες σχετικά με την ερμηνεία του νόμου που ρυθμίζει τον IVPEE υπό το πρίσμα συγκεκριμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης.

- 21 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το αιτούν δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, για την έκδοση της απόφασής του, είναι αναγκαία η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ώστε αυτό να του παράσχει τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης τα οποία χρειάζεται για την επίλυση της υπό κρίση διαφοράς.