

Υπόθεση C-743/22

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

Ημερομηνία υποβολής:

1 Δεκεμβρίου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunal Supremo (Ισπανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

15 Νοεμβρίου 2022

Αναιρεσείουσα:

DISA SUMINISTROS Y TRADING, S.L.U.

Αναιρεσίβλητη:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Δημόσια φορολογική αρχή)

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Ειδικός φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στα πετρελαιοειδή - Φορολογικοί συντελεστές ανά περιφέρεια - Αίτημα διορθώσεως αυτοεκκαθαρίσεων και ανακτήσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων λόγω μη συμμορφώσεως προς το δίκαιο της Ένωσης - Αίτηση υποβαλλόμενη από τον φορολογικό υπόχρεο στον οποίον μετακυλιείται νόμιμα ο φόρος - Διαδικασία - Απόδειξη αδικαιολόγητου πλουτισμού

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία - Άρθρο 267 ΣΛΕΕ - Συμβατότητα εθνικής διατάξεως με την οδηγία 2003/96/EK - Φορολογικός συντελεστής περιοριζόμενος στο έδαφος αυτόνομης κοινότητας

Προδικαστικό ερώτημα

Έχει η οδηγία 2003/96/ΕΚ, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, και ιδίως το άρθρο της 5, την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως είναι το άρθρο 50b του νόμου 38/1992, της 28ης Δεκεμβρίου 1992, περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, το οποίο επέτρεπε στις Αυτόνομες Κοινότητες να καθορίζουν, σε σχέση με το ίδιο προϊόν, διαφορετικούς ανά περιοχή συντελεστές ειδικού φόρου καταναλώσεως για τα πετρελαιοειδή;

Νομολογία και σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας: Άρθρα 4, 5 και 6.

Απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2003, Weber's Wine World κ.λπ., C-147/01, EU:C:2003:533, σκέψεις 115 και 116.

Απόφαση της 14ης Ιουνίου 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, σκέψεις 29 και 30.

Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, σκέψη 17.

Απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2011, Danfoss και Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674.

Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, Lady & Kid κ.λπ., C-398/09, EU:C:2011:540, σκέψη 20.

Απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, Comateb κ.λπ., C-192/95 έως C-218/95, EU:C:1997:12, σκέψη 22.

Διάταξη της 7ης Φεβρουαρίου 2022, Varo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, σκέψη 40.

Απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-164/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2012:665.

Απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2021, Επιτροπή κατά Ιταλίας (ενίσχυση για την αγορά καυσίμων), C-63/19, EU:C:2021:18.

Απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587.

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Νόμος 38/1992, της 28ης Δεκεμβρίου 1992, περί των ειδικών φόρων κατανάλωσης, όπως τροποποιήθηκε από τον νόμο για τον γενικό κρατικό προϋπολογισμό του 2012.

Άρθρο 50b:

«1. Οι Αυτόνομες Κοινότητες μπορούν να θεσπίζουν περιφερειακό φορολογικό συντελεστή για τα πετρελαιοειδή προκειμένου να επιβάλουν συμπληρωματικό φόρο στα προϊόντα [...] που καταναλώνονται στο έδαφός τους. Η εφαρμογή του περιφερειακού φορολογικού συντελεστή πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου και με τα όρια και τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στη νομοθεσία περί χρηματοδοτήσεως των Αυτόνομων Κοινοτήτων.

2. Ο εφαρμοστέος περιφερειακός φορολογικός συντελεστής είναι αυτός που αντιστοιχεί στην Αυτόνομη Κοινότητα στο έδαφος της οποίας πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των φορολογηθέντων προϊόντων. [...]

3. Οι υποκείμενοι στον φόρο [ιδιοκτήτες των εγκαταστάσεων από τις οποίες τα προϊόντα επαναποστέλλονται στο έδαφος μιας Αυτόνομης Κοινότητας διαφορετικής από εκείνη στην οποία είναι εγκατεστημένοι] δικαιούνται να εκτέσουν από τον οφειλόμενο φόρο [...] τα ποσά που προκύπτουν κατ' εφαρμογή του περιφερειακού συντελεστή, τα οποία προηγουμένως είχαν μετακυλισθεί σε αυτούς ή είχαν ενσωματωθεί στην τιμή. Όταν, κατά τη διάρκεια εκάστης φορολογικής περιόδου, το ποσό του εκπεστέου φόρου υπερβαίνει το ποσό του οφειλόμενου φόρου, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται επιστροφή ή συμψηφισμό της διαφοράς υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με κανονιστική πράξη. [...]

Το άρθρο αυτό καταργήθηκε από την 1η Ιανουαρίου 2019, δυνάμει του νόμου περί του κρατικού προϋπολογισμού του 2018, με αποτέλεσμα την ενσωμάτωση του περιφερειακού φορολογικού συντελεστή στον ειδικό κρατικό συντελεστή «προκειμένου να διασφαλισθεί η ενότητα της αγοράς στον τομέα των καυσίμων», χωρίς το μέτρο αυτό να επιφέρει μείωση στα έσοδα των Αυτόνομων Κοινοτήτων και σε συμφωνία με το κοινοτικό κανονιστικό πλαίσιο».

Νόμος 22/2009, της 18ης Δεκεμβρίου 2009, σχετικά με τη ρύθμιση του συστήματος χρηματοδοτήσεως των Αυτόνομων Κοινοτήτων (έκδοση ισχύουσα από το 2013).

Άρθρο 44: «Παραχωρούνται στην Αυτόνομη Κοινότητα τα παραγόμενα στο έδαφός της έσοδα από τον περιφερειακό συντελεστή του φόρου επί των πετρελαιοειδών».

Βάσει της έβδομης μεταβατικής διατάξεως του εν λόγω νόμου, ο περιφερειακός συντελεστής του φόρου επί των πετρελαιοειδών αντικατέστησε τον περιφερειακό

συντελεστή του προϊσχύσαντος φόρου επί των λιανικών πωλήσεων ορισμένων πετρελαιοειδών, ο οποίος καταργήθηκε στις 31 Δεκεμβρίου 2012.

Γενικός κανονισμός εφαρμογής του γενικού φορολογικού νόμου 58/2003, της 17ης Δεκεμβρίου 2003, σε θέματα διοικητικής επανεξέτασης (εγκριθείς με το βασιλικό διάταγμα 520/2005, της 13ης Μαΐου 2005).

Άρθρο 14: «1. Τα κάτωθι πρόσωπα ή οντότητες δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών:

[...].

c) Όταν η αχρεωστήτως καταβληθείσα πληρωμή αφορά φόρους για τους οποίους υπάρχει νομική υποχρέωση μετακλίσεως, [...] το πρόσωπο ή η οντότητα στο οποίο ή στην οποία έχει μετακλισθεί.

2. Τα κάτωθι πρόσωπα ή οντότητες δικαιούνται να λάβουν επιστροφή των αχρεωστήτως δηλωθέντων ποσών:

c) Το πρόσωπο ή η οντότητα στο οποίο ή στην οποία έχει μετακλισθεί η οφειλή, όταν η αχρεωστήτως καταβληθείσα πληρωμή αφορά φόρους που πρέπει να μετακλισθούν εκ του νόμου σε άλλα πρόσωπα ή οντότητες. [...]»

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η εταιρία DISA, SUMINISTROS Y TRADING, S.L. (στο εξής: DISA) αιτήθηκε ενώπιον της ισπανικής φορολογική αρχής (στο εξής: φορολογική αρχή) τη διόρθωση των αυτοεκκαθαρίσεων που υπέβαλαν διάφοροι υποκείμενοι στον ειδικό φόρο κατανάλωσης για τα πετρελαιοειδή (στο εξής: IEH) για τα έτη 2013 έως 2015, υπό την ιδιότητά της ως φορολογούμενης στην οποία μετακλίσθηκαν τα δηλωθέντα ποσά του φόρου αυτού, όσον αφορά τον περιφερειακό συντελεστή, καθώς και την επιστροφή των ποσών που καταβλήθηκαν για τον φόρο αυτό, με την αιτιολογία ότι ο εν λόγω περιφερειακός συντελεστής είναι αντίθετος προς το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 2 Η φορολογική αρχή απέρριψε τις ως άνω αιτήσεις με αποφάσεις τις οποίες η DISA προσέβαλε ενώπιον του κεντρικού οικονομικού διοικητικού δικαστηρίου, το οποίο απέρριψε σιωπηρώς το αίτημά της διά παραλείψεως εκδόσεως αποφάσεως εντός της νόμιμης προθεσμίας. Η DISA άσκησε προσφυγή ενώπιον του Audiencia Nacional κατά της εν λόγω σιωπηρής απορριπτικής αποφάσεως, η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2020. Η DISA άσκησε αναίρεση κατά της τελευταίας αποφάσεως ενώπιον του Tribunal Supremo (Ανωτάτου Δικαστηρίου), ήτοι ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 3 Όσον αφορά το πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, πρόκειται για μία εκ των πολλών αιτήσεων αναιρέσεως που εκκρεμούν ενώπιον του Ανωτάτου

Δικαστηρίου και στρέφονται κατά του περιφερειακού συντελεστή του ΙΕΗ, δηλαδή του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στο έδαφος μιας αυτόνομης κοινότητας, με την αιτιολογία ότι αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης. Όσον αφορά το ζήτημα του *ποιος νομιμοποιείται να ζητήσει από τις φορολογικές αρχές την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου με την αιτιολογία ότι είναι αντίθετοι προς το δίκαιο της Ένωσης και μέσω ποιας διαδικασίας*, σε ορισμένες από τις εν λόγω αιτήσεις αναιρέσεως, η επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ζητήθηκε ενώπιον των φορολογικών αρχών από τρίτους ευρισκόμενους εκτός της φορολογικής έννομης σχέσεως, οι οποίοι, ως αγοραστές του καυσίμου, ισχυρίστηκαν ότι επιβαρύνθηκαν με το φόρο μέσω της αυξήσεως της τιμής. Στην αναιρετική διαδικασία επί της υποθέσεως 1908/20 το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι η αίτηση αυτή είναι παραδεκτή, ενώ αντίθετα στην αναιρετική διαδικασία επί της υποθέσεως 1902/21 το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε διαφορετικά, θεωρώντας ότι ο τρίτος που βρίσκεται εκτός της φορολογικής έννομης σχέσεως δεν νομιμοποιείται να κινήσει φορολογική διαδικασία για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, αλλά πρέπει να κινήσει αστική διαδικασία κατά του πωλητή ή, ενδεχομένως, να επικαλεσθεί την αστική ευθύνη του δημοσίου για παράβαση του δικαίου της Ένωσης, εφόσον μπορεί να αποδείξει την αιτιώδη συνάφεια μεταξύ της φορολογικής ρυθμίσεως και της οικονομικής ζημίας που υπέστη.

- 4 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, μολονότι, σύμφωνα με το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το κράτος μέλος υποχρεούται να επιστρέφει τους φόρους που εισπράττονται κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 14ης Ιουνίου 2017, C-38/19, *Compass Contract Services*, σκέψη 29), είναι επίσης αληθές ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν ρυθμίζει τη διαδικασία για την πραγματοποίηση της επιστροφής αυτής, εναπόκειται δε σε κάθε κράτος μέλος να καθορίσει τους όρους υπό τους οποίους μπορούν να υποβληθούν οι σχετικές αιτήσεις, οι οποίοι πρέπει να είναι σύμφωνοι με τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (υπόθεση C-291/03, *Mytravel*, σκέψη 17), παράμετροι που δεν αποτελούν αντικείμενο της παρούσας αιτήσεως αναιρέσεως. Ως έκφραση αυτής της αυτονομίας ως προς τον καθορισμό των διαδικασιών, στην Ισπανία, το άρθρο 14 του RRVA παρέχει στο πρόσωπο στο οποίο έχει μετακυλισθεί ένας αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος, ως μέρος της φορολογικής έννομης σχέσεως, το δικαίωμα να ζητήσει και να λάβει την επιστροφή των ποσών που έχει καταβάλει. Η DISA είναι η οντότητα στην οποία μετακυλίσθηκε νόμιμα ο ΙΕΗ από έτερα πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο, και ως εκ τούτου νομιμοποιείται, σύμφωνα με την ισπανική νομοθεσία, να ζητήσει -ενώπιον της φορολογικής αρχής- τόσο τη διόρθωση της αυτοεκκαθαρίσεως όσο και την επιστροφή των εν λόγω ποσών που μετακυλίσθηκαν και, κατά περίπτωση, να λάβει επιστροφή μέσω της φορολογικής διαδικασίας επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία και τη νομολογία.
- 5 Το συμπέρασμα αυτό δεν αμφισβητείται λόγω της παραπομπής του γενικού εισαγγελέα στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε ιταλικό δικαστήριο στην υπόθεση C-316/22, *Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA*

κατά A2A Energia SpA κ.λπ. και η οποία, κατά την άποψή του, πρέπει να οδηγήσει στην αναστολή εκδόσεως αποφάσεως επί της παρούσας αιτήσεως αναίρεσεως χωρίς να απαιτείται η υποβολή προδικαστικού ερωτήματος μέχρις ότου το Δικαστήριο άρει τις αμφιβολίες του ιταλικού δικαστηρίου. Στην εν λόγω υπόθεση, δεν αναγνωρίσθηκε στον τελικό καταναλωτή το δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου απευθείας από το κράτος και του επιτρέπεται μόνον να ασκήσει αστική αγωγή κατά του υποκειμένου στον φόρο. Το Δικαστήριο έχει δεχθεί στη νομολογία του ότι, εφόσον διαπιστωθεί η μετακύλιση του φόρου στον τελικό καταναλωτή (αγοραστή), το κράτος μέλος μπορεί, κατ' αρχήν, να του αρνηθεί την επιστροφή του φόρου, με την αιτιολογία ότι δεν είναι αυτός που κατέβαλε τον φόρο στις φορολογικές αρχές, υπό την προϋπόθεση ότι ο εν λόγω αγοραστής -εφόσον πράγματι υφίσταται την οικονομική επιβάρυνση- μπορεί, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, να ασκήσει αστική αγωγή κατά του υποκειμένου στον φόρο (ή του παρακρατούντος αυτόν) και εφόσον η αποζημίωση από τον τελευταίο για την επελθούσα ζημία του αγοραστή δεν είναι πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής -ιδίως όταν ο υποκείμενος στον φόρο είναι αφερέγγυος- οπότε, στην περίπτωση αυτή, ο αγοραστής μπορεί να αξιώσει την επιστροφή απευθείας από τις φορολογικές αρχές (απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2011 στην υπόθεση C-94/10 Danfoss A/S). Η εκτίμηση του κατά πόσον μια τέτοια αστική αγωγή, δηλαδή, κατά πόσον μια τέτοια εθνική αστική διαδικασία καθιστά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος, εναπόκειται αποκλειστικά στον εθνικό δικαστή.

- 6 Όσον αφορά τις αμφιβολίες σχετικά με την έννοια του *αδικαιολόγητου πλουτισμού ως εξαίρεση από την υποχρέωση επιστροφής φόρων που εισπράττονται κατά παράβαση του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, παρά τους ισχυρισμούς της DISA ότι η ισπανική νομοθεσία, και συγκεκριμένα το άρθρο 14 του RRVA, δεν απαιτεί καμία απόδειξη ότι η επιστροφή του παράνομου φόρου δεν θα οδηγήσει σε *αδικαιολόγητο πλουτισμό*, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία η άμεση μετακύλιση του παράνομου φόρου στον αγοραστή αποτελεί τη μόνη εξαίρεση από το δικαίωμα επιστροφής φόρων που αντίκεινται στο δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, Lady & Kid κ.λπ., C-398/09, ΕΕ: C:2011:540, παράγραφος 20). Επομένως, η επιστροφή στον επιχειρηματία του ποσού του φόρου τον οποίο έχει εισπράξει ήδη από τον αγοραστή θα ισοδυναμούσε για τον επιχειρηματία αυτόν με *διπλή πληρωμή* η οποία θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως *αδικαιολόγητος πλουτισμός*, χωρίς ωστόσο να θεραπεύονται οι συνέπειες της ελλείψεως νομιμότητας του φόρου για τον αγοραστή (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, Comateb κ.λπ., C-192/95 έως C-218/95, ΕΥ: C:1997:12, σκέψη 22). Επιπλέον, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια να αποτρέψουν την εμφάνιση τέτοιου *αδικαιολόγητου πλουτισμού*, ακόμη και αν το εθνικό δίκαιο σιωπά επί του θέματος (διάταξη της 7ης Φεβρουαρίου 2022 στην υπόθεση C-460/21, Varo Atlantic, ECLI:EU:C:2022:83, σκέψη 40).
- 7 Δεδομένου ότι η πραγματική μετακύλιση, εν όλω ή εν μέρει, εξαρτάται από διάφορους παράγοντες που χαρακτηρίζουν κάθε εμπορική συναλλαγή και

επιπλέον, σε τελική ανάλυση, πρόκειται για ένα πραγματικό ζήτημα που πρέπει να εξετασθεί από το εθνικό δικαστήριο, δεν είναι αναγκαία η υποβολή προδικαστικού ερωτήματος αναφορικά με την έννοια του αδικαιολόγητου πλουτισμού -ως αποτρέπουσα την υποχρέωση επιστροφής-, η οποία θα εξετασθεί δεόντως για την έκδοση αποφάσεως επί της παρούσας αιτήσεως αναιρέσεως, λαμβανομένων υπόψη των ειδικών περιστάσεων της υποθέσεως και της πλούσιας νομολογίας του Δικαστηρίου επί του θέματος.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 8 Προς στήριξη των ισχυρισμών της, η DISA υποστήριξε ότι ο περιφερειακός φορολογικός συντελεστής του ΙΕΗ, που προβλέπεται στο άρθρο 50b του νόμου 38/1992 περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, ο οποίος ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2013, είναι αντίθετος προς το δίκαιο της Ένωσης, δεδομένου ότι αντίκειται σε συγκεκριμένες διατάξεις της οδηγίας 2003/96. Ειδικότερα, σύμφωνα με την DISA, η επιβάρυνση με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης πρέπει να είναι ίδια ανά προϊόν και ανά χρήση σε όλη την εθνική επικράτεια, χωρίς να επιτρέπονται διαφοροποιήσεις ανά περιφέρεια. Κατά την άποψή της, από το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές μόνον στις περιπτώσεις που αναφέρονται ρητά και όχι σε άλλες περιπτώσεις. Σύμφωνα με την DISA, η ενσωμάτωση του εν λόγω περιφερειακού φορολογικού συντελεστή του ΙΕΗ στον ειδικό κρατικό συντελεστή, μετά την κατάργηση του άρθρου 50b του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης από την 1η Ιανουαρίου 2019, ως αποτέλεσμα σχετικής καταγγελίας που υποβλήθηκε στην Επιτροπή, συνιστά σιωπηρή αναγνώριση από τον νομοθέτη ότι οι διαφοροποιημένοι περιφερειακοί συντελεστές του ΙΕΗ είναι αντίθετοι προς το δίκαιο της Ένωσης. Η DISA υποστηρίζει επίσης ότι, σύμφωνα με τον Michel Aujean, πρώην γενικό διευθυντή φορολογίας και τελωνειακής ένωσης της Επιτροπής, «στην κατάσταση αυτή, με βάση τις διαθέσιμες πληροφορίες, φαίνεται ότι η θεμελιώδης αρχή της ενότητας των εναρμονισμένων ειδικών φόρων κατανάλωσης δεν τηρείται στην περίπτωση διαφοροποίησης των φόρων αυτών ανά περιφέρεια» (όπως αναφέρεται στην έκθεση για τη μεταρρύθμιση του συστήματος χρηματοδότησεως των αυτόνομων κοινοτήτων. *Επιτροπή για τη μελέτη και την πρόταση ενός νέου συστήματος χρηματοδότησεως των αυτόνομων κοινοτήτων που εφαρμόζεται από το 2002*). Η DISA ισχυρίζεται επίσης ότι στην παρούσα υπόθεση μπορεί να εφαρμοσθεί η απόφαση του Δικαστηρίου της 25ης Οκτωβρίου 2012 στην υπόθεση C-164/11, Επιτροπή κατά Γαλλίας, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η Γαλλία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 2003/96, διατηρώντας μια περιφερειοποίηση της φορολογίας που μπορεί να οδηγήσει σε ανισότητες όσον αφορά την τιμή της ηλεκτρικής ενέργειας. Τέλος, η DISA υποστηρίζει ότι η αρχή της εθνικής ομοιομορφίας ισχύει για τους εναρμονισμένους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και απαιτεί η φορολογική επιβάρυνση να είναι ίδια ανά προϊόν και ανά χρήση σε όλη την εθνική επικράτεια, χωρίς διαφοροποιήσεις ανά περιφέρεια, επικαλούμενη τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jean Richard de la Tour στην υπόθεση C-63/19.

- 9 Λόγω του αντίκτυπου του δικαίου της Ένωσης στην παρούσα διαφορά, το αιτούν δικαστήριο κάλεσε τους διαδίκους να διατυπώσουν τις επί της ουσίας απόψεις τους για τη συμβατότητα του περιφερειακού φορολογικού συντελεστή του ΙΕΗ με το δίκαιο της Ένωσης υπό το πρίσμα της οδηγίας 2003/96, από διαφορετικές οπτικές γωνίες.
- 10 Στην απάντησή της, η DISA υποστήριξε, επιγραμματικά, ότι δεν είναι αναγκαία η υποβολή προδικαστικού ερωτήματος διότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο περιφερειακός φορολογικός συντελεστής του ΙΕΗ είναι αντίθετος προς το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96, σε συνδυασμό με τα άρθρα 4, 14, 15, 17 και 19 αυτής, διότι ένας διαφοροποιημένος συντελεστής (ανά Αυτόνομη Κοινότητα) είναι αντίθετος προς την αρχή της εθνικής ομοιομορφίας, σύμφωνα με την οποία ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης πρέπει να είναι ίδιος ανά προϊόν και ανά χρήση σε όλη την εθνική επικράτεια, χωρίς διαφοροποιήσεις ανά περιφέρεια.
- 11 Από την πλευρά της, η Κρατική Διοίκηση υποστήριξε ότι δεν είναι αναγκαία η υποβολή προδικαστικού ερωτήματος, δεδομένου ότι, πρώτον, το ζήτημα της συμβατότητας του περιφερειακού φορολογικού συντελεστή του ΙΕΗ με το δίκαιο της Ένωσης δεν αποτέλεσε αντικείμενο συζήτησεως ούτε στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως ούτε σε πρώτο βαθμό και επιπλέον πρόκειται για υποθετικό ερώτημα· δεύτερον, ούτε από το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 ούτε από οποιαδήποτε άλλη διάταξη της εν λόγω οδηγίας ούτε από την οδηγία 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, προκύπτει ανάγκη θεσπίσεως ενιαίων φορολογικών συντελεστών σε κάθε κράτος, αλλά μόνον ελάχιστων φορολογικών συντελεστών· τρίτον, ο καθορισμός του περιφερειακού φορολογικού συντελεστή αποτελεί εκδήλωση της δημοσιονομικής αυτονομίας που αναγνωρίζεται στις Αυτόνομες Κοινότητες από το ισπανικό Σύνταγμα και προστατεύεται από το άρθρο 4 ΣΛΕΕ, παράγραφος 2, και τέταρτον, η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς δεν διακυβεύεται λόγω του καθορισμού από τις Αυτόνομες Κοινότητες περιφερειακών φορολογικών συντελεστών για την επιπλέον φορολόγηση ορισμένων προϊόντων από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 50b του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 12 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα του περιφερειακού φορολογικού συντελεστή του ΙΕΗ με το δίκαιο της Ένωσης.
- 13 Στις ασκηθείσες αιτήσεις αναιρέσεως αναφορικά με το ίδιο θέμα, κανένα από τα πρωτοβάθμια δικαστήρια δεν αποφάνθηκε σχετικώς, δεδομένου ότι σε όλες τις περιπτώσεις η συζήτηση επικεντρώθηκε στην ορθότητα της διαδικασίας που επιλέχθηκε για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Με την απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2020, κατά της οποίας ασκήθηκε αίτηση

αναιρέσεως, το Audiencia Nacional έκρινε σκόπιμη την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος για την επίλυση των νομικών ζητημάτων σχετικά με την ερμηνεία της οδηγίας 2003/96, ωστόσο περιορίστηκε στην απόρριψη του αιτήματος επιστροφής των καταβληθέντων φόρων από τη DISA, δεδομένου ότι η τελευταία δεν απέδειξε τη μη μετακύλιση των ποσών αυτά σε άλλα πρόσωπα, γεγονός που θα απέτρεπε τον αδικαιολόγητο πλουτισμό. Παραπέμποντας στην απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Οκτωβρίου 2003, στην υπόθεση C-147/01 Weber's Wine World κ.λπ., το Audiencia Nacional ανέφερε στην απόφασή του ότι «μολονότι η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποκλείει την εφαρμογή ειδικών διαδικασιών όσον αφορά τα αιτήματα επιστροφής φόρων που αντίκεινται στο δίκαιο της Ένωσης και την καθιέρωση τεκμηρίων μετακλίσεως του φόρου ή απαιτήσεων αποδείξεως που καθιστούν αδύνατη ή πολύ δυσχερή τη βεβαίωσή του, το δικαστήριο κρίνει ότι το αίτημα της προσφεύγουσας δεν μπορεί να γίνει δεκτό στο μέτρο που δεν υιοθετεί δίκαιη και διαφανή δικονομική στάση, καθώς διεκδικεί την επιστροφή φόρου εκατομμυρίων ευρώ χωρίς να καταβάλλει έστω και την ελάχιστη προσπάθεια να αποδείξει ότι αυτό δεν συνιστά αδικαιολόγητο πλουτισμό γι' αυτήν, παρέχοντας στο δικαστήριο συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την έναρξη ισχύος του περιφερειακού συντελεστή φορολογήσεως, την εξέλιξη των τιμών των καυσίμων κατά τη διάρκεια ισχύος του ή, ενδεχομένως, τη μείωση των κερδών συνεπεία μειώσεως του όγκου των πωλήσεων λόγω της μετακλίσεως του φορολογικού βάρους στον αγοραστή».

- 14 Σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται ο γενικός εισαγγελέας, το παρόν προδικαστικό ερώτημα δεν είναι υποθετικό. Στην πραγματικότητα η DISA ζήτησε, μέσω της διοικητικής οδού, την επιστροφή των ποσών που κατέβαλε ως απόρροια του «περιφερειακού συντελεστή» του ΙΕΗ, με το σκεπτικό ότι ήταν αντίθετοι προς το δίκαιο της Ένωσης, αξίωση την οποία διατήρησε και ήγειρε ενώπιον του Audiencia Nacional και ενώπιον του παρόντος Ανωτάτου Δικαστηρίου. Επιπλέον, η φορολογική αρχή αναγνώρισε ότι η DISA νομιμοποιούνταν να ζητήσει την επιστροφή μέσω φορολογικής διαδικασίας καθώς ο φόρος της είχε μετακυλισθεί. Ωστόσο, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο ήταν αυτό που αμφισβήτησε για πρώτη φορά τη δυνατότητα της DISA να διεκδικήσει μια τέτοια επιστροφή, θεωρώντας ότι, εφόσον δεν είχε αποδείξει ότι δεν μετακύλιε τον φόρο στους αγοραστές των καυσίμων (μέσω της τιμής), θα μπορούσε να πλουτίζει αδικαιολόγητα. Από την άλλη πλευρά, το Ανώτατο Δικαστήριο πρέπει να λάβει γνώση της ερμηνείας ορισμένων διατάξεων της οδηγίας 2003/96, οι οποίες, κατά τη γνώμη όσων ζήτησαν την επιστροφή των ποσών, στοιχειοθετούν τον αδικαιολόγητο χαρακτήρα του «περιφερειακού συντελεστή» του ΙΕΗ. Όσον αφορά την παρούσα αίτηση ακυρώσεως, η νομιμοποίηση της DISA να ζητήσει την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών μέσω της σχετικής φορολογικής διαδικασίας πρέπει να κριθεί σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, βάσει της αρχής της δικονομικής αυτονομίας, και έχει ήδη επισημανθεί ότι η ανωτέρω δεν μπορεί στερηθεί τέτοιας νομιμοποίησεως. Τα αποτελέσματα που μπορεί να προκύψουν από την επίκληση της έννοιας του αδικαιολόγητου πλουτισμού, νοούμενου ως εξαίρεση από τη δυνατότητα επιστροφής, και τα ζητήματα σχετικά με το βάρος

της απόδειξής του, τα οποία, εν πάση περιπτώσει, έχουν ήδη διευκρινισθεί επαρκώς από το Δικαστήριο, αποτελούν διαφορετικό ζήτημα.

- 15 Λαμβανομένων υπόψη των αποφάσεων του Δικαστηρίου τις οποίες επικαλούνται οι διάδικοι προκειμένου να αμφισβητήσουν την ανάγκη υποβολής προδικαστικού ερωτήματος, ιδίως των αποφάσεων στις υποθέσεις C-164/11 και C-63/19, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου δεν προκύπτει με σαφήνεια αν το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 απαγορεύει, στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους και στον τομέα της φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, τον καθορισμό διαφορετικών φορολογικών συντελεστών ανά περιοχή για το ίδιο προϊόν και υπό ποιες προϋποθέσεις. Η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται από αυτή την ερμηνεία.