

Υπόθεση C-137/23

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

Ημερομηνία κατάθεσης:

7 Μαρτίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

10 Φεβρουαρίου 2023

Αναιρεσείων:

X

Αναιρεσίβλητος:

Staatssecretaris van Financiën

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Η υπόθεση της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο ένδικη διαφορά μεταξύ του X, κυβερνήτη πλοίου που κατοικεί στη Γερμανία, και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών, Κάτω Χώρες) σχετικά με την εκ των υστέρων επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης εις βάρος του X επί του πετρελαίου εσωτερικής καύσης που ήταν αποθηκευμένο στις δεξαμενές καυσίμων του μηχανοκίνητου δεξαμενόπλοιού του.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ αφορά, κατ' αρχάς, το ζήτημα εάν είναι δυνατή παρέκκλιση από την απαλλαγή από τον φόρο που ισχύει για τα πετρελαιοειδή που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και χρησιμοποιούνται για την πρόωση πλοίου στα ύδατα της Κοινότητας, για τον λόγο και μόνον ότι το επίμαχο πετρέλαιο εσωτερικής καύσης δεν έχει σε επαρκή περιεκτικότητα τον δείκτη φορολογικής σήμανσης. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, ανακύπτει το ζήτημα εάν ο ειδικός φόρος

κατανάλωσης βαρύνει τον προμηθευτή καυσίμων ή τον κυβερνήτη πλοίου που μεταφέρει το επίμαχο πετρέλαιο εσωτερικής καύσης.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 την έννοια ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή από τη φορολογία εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα για τα οποία διαπιστώνεται ότι χρησιμοποιούνται για την πρόωση πλοίων στα εσωτερικά ύδατα της Ένωσης – ακόμη και αν τα ενεργειακά αυτά προϊόντα (εν προκειμένω, το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης) δεν έχουν, κατά την επίμαχη χρήση, την ελάχιστη απαιτούμενη περιεκτικότητα στον δείκτη φορολογικής σήμανσης Solvent Yellow 124¹–, όταν οι φορολογικές αρχές δεν διαθέτουν μία ή περισσότερες ενδείξεις ότι ο πλοιοκτήτης ή ο έχων την εκμετάλλευση του πλοίου ή ο εκπρόσωπός του επί του πλοίου (κυβερνήτης πλοίου) εμπλέκεται σε φοροδιαφυγή, κατάχρηση ή φοροαποφυγή του ειδικού φόρου κατανάλωσης;

2. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα: έχει το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 την έννοια ότι, όταν διαπιστώνεται ότι η δεξαμενή καυσίμων πλοίου εσωτερικής ναυσιπλοΐας περιέχει μόνο πετρέλαιο εσωτερικής καύσης προερχόμενο από προμηθευτή ο οποίος έχει λάβει άδεια από τις φορολογικές αρχές να θέτει το πετρέλαιο αυτό σε ανάλωση με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, το γεγονός και μόνον ότι το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης δεν έχει την ελάχιστη απαιτούμενη περιεκτικότητα στον δείκτη φορολογικής σήμανσης Solvent Yellow 124 σημαίνει ότι η υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης γεννάται αποκλειστικά και μόνο κατά τον χρόνο της προγενέστερης αυτής θέσης σε ανάλωση σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας;

3. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο δεύτερο ερώτημα και εφόσον εφαρμόζεται, κατά συνέπεια, και στην περίπτωση αυτή το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/118: αντίκειται η προβλεπόμενη στο δίκαιο της Ένωσης αρχή της αναλογικότητας στην επιβολή, σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/118, του ειδικού φόρου κατανάλωσης που γεννήθηκε δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, εις βάρος του κυβερνήτη του πλοίου ο οποίος έχει στην κατοχή του τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, ακόμη και αν το πρόσωπο αυτό δεν είχε λόγο να αμφιβάλει ότι το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης παραδόθηκε με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και του εθνικού δικαίου;

¹ Σύμφωνα με το άρθρο 1 σε συνδυασμό με το άρθρο 3 της οδηγίας 95/60 και το άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης 2011/544.

4. Έχει σημασία για την απάντηση στο τρίτο ερώτημα το γεγονός ότι ο κυβερνήτης του πλοίου δεν ασκεί τα καθήκοντά του στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, αλλά είναι συγχρόνως πλοιοκτήτης;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96/EK του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας (στο εξής: οδηγία για τη φορολογία της ενέργειας)

Άρθρα 1 και 3 της οδηγίας 95/60/EK του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1995, σχετικά με τη φορολογική σήμανση του πετρελαίου ντίζελ και του φωτιστικού πετρελαίου (στο εξής: οδηγία 95/60)

Άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης 2011/544/ΕΕ της Επιτροπής, της 16ης Σεπτεμβρίου 2011, για τη θέσπιση κοινού συστήματος φορολογικής σήμανσης του πετρελαίου ντίζελ και του φωτιστικού πετρελαίου (στο εξής: εκτελεστική απόφαση 2011/544)

Άρθρο 7, παράγραφος 2, και άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/EK του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (στο εξής: οδηγία σχετικά με το καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης)

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 1a, παράγραφος 3, άρθρο 2, παράγραφος 1, άρθρο 51, παράγραφος 1, στοιχείο b, και άρθρο 66, παράγραφος 1, στοιχείο a, του Wet op de accijns (νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, στο εξής: Wet)

Άρθρο 13, παράγραφος 2, της Uitvoeringsregeling accijns (υπουργικής εκτελεστικής απόφασης περί ειδικών φόρων κατανάλωσης)

Άρθρο 20, παράγραφος 2, του Uitvoeringsbesluit accijns (εκτελεστικού κανονισμού περί ειδικών φόρων κατανάλωσης)

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της κύριας δίκης

- 1 Στις 7 Ιουνίου 2016, το δεξαμενόπλοιο του Χ βρισκόταν στις Κάτω Χώρες, στο κανάλι Άμστερνταμ-Ρήνου, όταν επιβιβάστηκαν στο πλοίο φορολογικοί/τελωνειακοί ελεγκτές για τη διενέργεια ελέγχου της ορθής επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Οι ελεγκτές διαπίστωσαν ότι οι δεξαμενές καυσίμων του δεξαμενόπλοιου, δηλαδή τα δοχεία για τα καύσιμα που χρησιμοποιούνται για την πρόωση του πλοίου, περιείχαν 10 900 λίτρα πετρελαίου εσωτερικής καύσης κόκκινου χρώματος.

- 2 Τα εργαστηριακά ευρήματα έδειξαν, μεταξύ άλλων, ότι η περιεκτικότητα του επίμαχου πετρελαίου εσωτερικής καύσης στην ουσία Solvent Yellow 124 (στο εξής: Solvent Yellow) ήταν 5 g ανά 1 000 λίτρα και 4,4 g ανά 1 000 λίτρα αντίστοιχα. Η περιεκτικότητα αυτή είναι χαμηλότερη από την περιεκτικότητα των 6 g ανά 1 000 λίτρα στην ουσία Solvent Yellow, η οποία, σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις² πρέπει να προστίθεται στο μέσης ρευστότητας πετρέλαιο και πετρέλαιο εσωτερικής καύσης προκειμένου να επιτραπεί η θέση των πετρελαίων αυτών σε ανάλωση ως καυσίμων για την πρόωση πλοίων με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης. Για τον λόγο αυτό, ο φορολογικός επιθεωρητής X διέταξε την εκ των υστέρων επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης εις βάρος του X, και δη παρά το γεγονός ότι ο X προσκόμισε αποδείξεις καυσίμων από τις οποίες προέκυπτε ότι το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης είχε μόλις παραδοθεί σε αυτόν από προμηθευτές καυσίμων σε δύο σταθμούς ανεφοδιασμού καυσίμων (πρατήρια καυσίμων για πλοία). Ο φορολογικός επιθεωρητής θεωρεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο b, του Wet, το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης βρισκόταν στην κατοχή του X, ως πλοιοκτήτη και κυβερνήτη του δεξαμενόπλοιου, και ότι σε αυτό δεν επιβλήθηκε ειδικός φόρος κατανάλωσης σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και του εθνικού δικαίου.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 3 Το Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (εφετείο Arnhem-Leeuwarden, Κάτω Χώρες, στο εξής: Gerechtshof) έκρινε σε δεύτερο βαθμό ότι ορθώς εκδόθηκε εις βάρος του X η πράξη εκ των υστέρων επιβολής φόρου.
- 4 Το Gerechtshof έκρινε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 51, παράγραφος 1, στοιχείο b, του Wet, για την εκ των υστέρων επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης βάσει του πραγματικού του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο b, του Wet, δεν απαιτείται ο ενδιαφερόμενος να γνώριζε ή να όφειλε να γνωρίζει ότι δεν είχε επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης στο υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόν που βρισκόταν στην κατοχή του. Στη συνέχεια, διαπίστωσε ότι το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που βρέθηκε στις δεξαμενές καυσίμων είναι προϊόν που υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ότι δεν είχε τεθεί κατά τον χρόνο του ελέγχου σε καθεστώς αναστολής του φόρου και ότι ο X είχε πραγματική εξουσία διάθεσης του πετρελαίου αυτού. Κατά το Gerechtshof, ο X δεν κατάφερε να αποδείξει ότι είχε ήδη επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης στο πετρέλαιο εσωτερικής καύσης.
- 5 Ο X υποστήριξε ενώπιον του Gerechtshof ότι δεν έπρεπε να επιβληθεί εκ των υστέρων φόρος για τον λόγο ότι το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που βρέθηκε στις δεξαμενές καυσίμων χρησιμοποιήθηκε για τον σκοπό για τον οποίο

² Άρθρο 1a, παράγραφος 3, και άρθρο 66, παράγραφος 1, στοιχείο a, του Wet σε συνδυασμό με το άρθρο 13, παράγραφος 2, της Uitvoeringsregeling accijns (υπουργικής εκτελεστικής απόφασης Κάτω Χωρών περί ειδικών φόρων κατανάλωσης) και το άρθρο 20, παράγραφος 2, του Uitvoeringsbesluit accijns (εκτελεστικού κανονισμού Κάτω Χωρών περί ειδικών φόρων κατανάλωσης).

θεσπίστηκε η απαλλαγή του άρθρου 66, παράγραφος 1, στοιχείο α, του Wet, ήτοι την πρόωση πλοίου, και ότι, επομένως, το Δημόσιο δεν υφίσταται καμία ζημία.

- 6 Το Gerechtshof δεν συντάχθηκε με την επιχειρηματολογία αυτή. Κατά το Gerechtshof, το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης δεν πληρούσε την προϋπόθεση για την εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής, σύμφωνα με την οποία πρέπει να έχει προστεθεί η προβλεπόμενη από τον νόμο ποσότητα της ουσίας Solvent Yellow ως δείκτης φορολογικής σήμανσης. Τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία να θεσπίζουν προϋποθέσεις για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, της κατάχρησης ή της φοροαποφυγής. Κατά το Gerechtshof, η προϋπόθεση της ύπαρξης επαρκούς περιεκτικότητας σε δείκτη φορολογικής σήμανσης είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, διότι η προσθήκη του δείκτη φορολογικής σήμανσης καθιστά δυνατό τον έλεγχο της χρήσης των πετρελαιοειδών και αποτελεί κατάλληλο μέσο για να επενεργήσει αποτρεπτικά όσον αφορά τη φοροδιαφυγή, την κατάχρηση και τη φοροαποφυγή. Η απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Ιουλίου 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537 (στο εξής: απόφαση Vakarų), δεν μπορεί, κατά το Gerechtshof, να οδηγήσει σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Η απόφαση αυτή αφορά τη φορολογική απαλλαγή βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας για τη φορολογία της ενέργειας, η οποία μεταφέρθηκε στο δίκαιο των Κάτω Χωρών με το άρθρο 66, παράγραφος 1, στοιχείο α, του Wet. Σε αντίθεση με την απόφαση αυτή, η περίπτωση του X δεν αφορά τη μη τήρηση αμιγώς τυπικών προϋποθέσεων για την εφαρμογή απαλλαγής, αλλά τη μη τήρηση των προϋποθέσεων (φορολογικής σήμανσης) που αφορούν το ίδιο το υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόν. Κατά το Gerechtshof, οι προϋποθέσεις αυτές είναι καθοριστικές για τη διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής της απαλλαγής κατά την έννοια του άρθρου 66, παράγραφος 1, στοιχείο α, του Wet, καθώς και για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της κατάχρησης.
- 7 Στο πλαίσιο της αναιρετικής δίκης, ο X ισχυρίζεται, κατ' αρχάς, ότι το γεγονός ότι το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που είναι αποθηκευμένο στις δεξαμενές καυσίμων πλοίου εσωτερικής ναυσιπλοΐας δεν περιέχει την προβλεπόμενη ποσότητα της ουσίας Solvent Yellow, δεν δικαιολογεί, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης, την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης εις βάρος του κυβερνήτη του πλοίου. Ακολουθώντας, ο X υποστηρίζει ότι, αν κριθεί ότι το επίμαχο πετρέλαιο εσωτερικής καύσης υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, θα πρέπει πρώτα να εξετασθεί αν οι προμηθευτές καυσίμων πληρούσαν όλες τις προϋποθέσεις για την παράδοση του πετρελαίου αυτού με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης. Σε αντίθετη περίπτωση, δεν πρέπει να επιβληθεί εκ των υστέρων ειδικός φόρος κατανάλωσης εις βάρος του κυβερνήτη του πλοίου, αλλά εις βάρος των προμηθευτών καυσίμων.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 8 Κατά το Hoge Raad (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών, στο εξής: Hoge Raad), δεν αμφισβητείται ότι ο X χρησιμοποίησε το επίμαχο πετρέλαιο

εσωτερικής καύσης για την πρόωση του πλοίου του και ότι δεν υπάρχουν ενδείξεις συμμετοχής φοροδιαφυγής, κατάχρησης ή φοροαποφυγής ειδικών φόρων κατανάλωσης.

- 9 Με τη θέσπιση της προϋπόθεσης ότι πριν από τη θέση σε ανάλωση πρέπει να προστίθεται στο επίμαχο πετρέλαιο εσωτερικής καύσης η ουσία Solvent Yellow, οι Κάτω Χώρες εκπληρώνουν την υποχρέωσή τους που απορρέει από την οδηγία 95/60. Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν σύστημα φορολογικής σήμανσης, μεταξύ άλλων, σε πετρέλαιο εσωτερικής καύσης το οποίο έχει τεθεί σε ανάλωση είτε αφορολόγητα είτε φορολογημένα με μειωμένο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης. Το άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης 2011/544 προβλέπει ότι η Solvent Yellow αποτελεί τον κοινό δείκτη φορολογικής σήμανσης και ορίζει, επιπλέον, ότι τα κράτη μέλη καθορίζουν στα 6 mg τη μικρότερη και στα 9 mg τη μεγαλύτερη περιεκτικότητα σε δείκτη ανά λίτρο πετρελαιοειδούς.
- 10 Σε αντίθεση με τη λιθουανική διάταξη που εξετάστηκε στην υπόθεση Vakarų, οι επίμαχες εν προκειμένω εθνικές διατάξεις συνδέονται, επομένως, με διάταξη του δικαίου της Ένωσης η οποία αποσκοπεί στην πρόληψη της παράνομης χρήσης καυσίμων τα οποία δεν φορολογούνται με τον κανονικό συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη στα καύσιμα. Κατά το Hoge Raad, ανακύπτει το ζήτημα αν η υποχρέωση προσθήκης επαρκούς ποσότητας της ουσίας Solvent Yellow, η οποία απορρέει από την οδηγία 95/60, πρέπει να θεωρηθεί ως τυπική απαίτηση κατά την έννοια της απόφασης Vakarų, η οποία δεν έχει καμία σχέση με την πραγματική χρήση κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας για τη φορολογία της ενέργειας. Στην περίπτωση αυτή, η εν λόγω υποχρέωση δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο της εξέτασης του προβλεπόμενου από τη διάταξη αυτή δικαιώματος απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.
- 11 Αφενός, μπορεί να υποστηριχθεί ότι η ελάχιστη περιεκτικότητα στην ουσία Solvent Yellow προκειμένου να εφαρμοσθεί η απαλλαγή βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας για τη φορολογία της ενέργειας, συνιστά ουσιώδη όρο που δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να αγνοηθεί, διότι προσδίδει στα επίμαχα καύσιμα ένα αναπόσπαστο χαρακτηριστικό που συνδέεται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση για την οποία θεσπίστηκε η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης. Η προσθήκη δεικτών φορολογικής σήμανσης και χρωμάτων επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να ελέγχουν κατά τρόπο απλό και αποτελεσματικό αν τα πετρελαιοειδή χρησιμοποιούνται νομίμως, δηλαδή σύμφωνα με τον σκοπό ορισμένης απαλλαγής ή ορισμένου μειωμένου συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης. Ο έλεγχος της νόμιμης χρήσης δεν μπορεί να περιορίζεται στον χρόνο κατά τον οποίο ο προμηθευτής –με την άδεια των φορολογικών αρχών– θέτει σε ανάλωση υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή με μειωμένο συντελεστή. Για την αποτελεσματική εφαρμογή διάταξης περί απαλλαγής, όπως η προκειμένη, πρέπει να είναι δυνατή η επέκταση του ελέγχου στο επόμενο στάδιο, το οποίο αφορά τους χρήστες των προϊόντων αυτών. Με τον

τρόπο αυτό, η προσθήκη δεικτών φορολογικής σήμανσης πρέπει να συμβάλλει στην αποτροπή της παράνομης χρήσης σεσημασμένων πετρελαιοειδών. Σύμφωνα με την άποψη αυτή, το γεγονός και μόνο ότι το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που βρίσκεται στη δεξαμενή καυσίμων πλοίου εσωτερικής ναυσιπλοΐας δεν έχει την ελάχιστη περιεκτικότητα στην ουσία Solvent Yellow θα είχε ως συνέπεια να μη μπορεί να γίνει χρήση της απαλλαγής βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας για τη φορολογία της ενέργειας σε καμία περίπτωση, ακόμη και αν διαπιστώνεται ότι το πετρέλαιο αυτό χρησιμοποιείται για τον σκοπό για τον οποίο θεσπίσθηκε η απαλλαγή.

- 12 Αφετέρου, μπορεί να υποστηριχθεί ότι η πραγματική χρήση του πετρελαίου εσωτερικής καύσης είναι καθοριστική σε όλες εκείνες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι φορολογικές αρχές δεν διαπίστωσαν ότι ο κυβερνήτης του πλοίου εμπλέκεται σε φοροδιαφυγή, κατάχρηση ή φοροαποφυγή ειδικών φόρων κατανάλωσης αναφορικά με το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που έχει στην κατοχή του.³ Συναφώς, είναι σημαντικό το γεγονός ότι δεν είναι μπορεί να αποκλεισθεί εκ των προτέρων ότι η αιτία χαμηλότερης περιεκτικότητας στην ουσία Solvent Yellow από εκείνη που απαιτεί ο νόμος οφείλεται σε σφάλματα που διαπράχθηκαν, για παράδειγμα, όταν προστέθηκε στα πετρελαιοειδή ο επίμαχος δείκτης φορολογικής σήμανσης. Υπό το πρίσμα αυτό, το γεγονός ότι δεν πληρούται η προϋπόθεση ότι το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης πρέπει να έχει ελάχιστη περιεκτικότητα στην ουσία Solvent Yellow δεν επηρεάζει το δικαίωμα απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, ακόμη και αν η εν λόγω προϋπόθεση στηρίζεται σε διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Κατά το Hoge Raad, η θέση αυτή βρίσκει έρεισμα στην αρχή της αναλογικότητας ως γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης. Όταν αποδεικνύεται ότι τα πετρελαιοειδή χρησιμοποιούνται για τον σκοπό για τον οποίο ισχύει η απαλλαγή και ότι, κατά τα λοιπά, δεν διαπιστώθηκε απώλεια φόρου, η απόρριψη της απαλλαγής υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την αντιμετώπιση της άνευ αδείας χρήσης πετρελαιοειδών που έχουν τεθεί σε ανάλωση με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.
- 13 Δεδομένων των αμφιβολιών που υφίστανται συναφώς, το Hoge Raad υποβάλλει στο Δικαστήριο το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, όπως διατυπώθηκε ανωτέρω.
- 14 Σε περίπτωση που από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα προκύψει ότι η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω, τίθεται ακολούθως το ερώτημα εάν το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας σχετικά με το καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση κατά την οποία το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που βρίσκεται στη δεξαμενή καυσίμων πλοίου εσωτερικής ναυσιπλοΐας περιέχει μόνο πετρέλαιο εσωτερικής καύσης προερχόμενο από προμηθευτή καυσίμων ο οποίος έχει λάβει άδεια από τις φορολογικές αρχές να θέτει το πετρέλαιο αυτό σε ανάλωση με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, πρέπει να επιβάλλεται ειδικός

³ Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2022, *Quadrant Amroq Beverages*, C-332/21, EU:C:2022:1031, και της 9ης Δεκεμβρίου 2010, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752.

φόρος κατανάλωσης βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της εν λόγω οδηγίας εκ μόνου του γεγονότος ότι το πετρέλαιο δεν έχει την ελάχιστη απαιτούμενη περιεκτικότητα στην ουσία Solvent Yellow.

- 15 Κατά το Hoge Raad, ούτε η απόφαση της 5ης Απριλίου 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), ούτε η μεταγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου προσφέρουν επαρκή στοιχεία για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό. Για τον λόγο αυτό, το Hoge Raad υποβάλλει στο Δικαστήριο το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, όπως διατυπώθηκε ανωτέρω.
- 16 Τέλος, σε περίπτωση που από την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα προκύψει ότι εν προκειμένω οφείλεται ειδικός φόρος κατανάλωσης, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, σημείο i, της οδηγίας σχετικά με το καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης προβλέπει ότι υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης θεωρείται ο εγκεκριμένος αποθηκευτής, ο εγγεγραμμένος παραλήπτης ή κάθε άλλο πρόσωπο που εξάγει τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα από καθεστώς αναστολής ή για λογαριασμό του οποίου τα προϊόντα εξήλθαν από το καθεστώς αυτό και, σε περίπτωση παράτυπης εξόδου από τη φορολογική αποθήκη, κάθε πρόσωπο που συμμετείχε στην έξοδο αυτή. Δεν μπορεί να εξομοιωθεί με παράτυπη έξοδο η περίπτωση κατά την οποία ο εγκεκριμένος αποθηκευτής έθεσε σε ανάλωση υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα και ζήτησε απαλλαγή, στο πλαίσιο της υποβολής της δήλωσης έναντι των φορολογικών αρχών, η οποία αποδεικνύεται εκ των υστέρων ότι, κατά τον χρόνο θέσης σε ανάλωση, δεν πληρούνταν όλες οι σχετικές προϋποθέσεις. Ως εκ τούτου, ο X δεν μπορεί να χαρακτηριστεί εν προκειμένω ως πρόσωπο που συμμετείχε στην έξοδο κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, σημείο i, της οδηγίας σχετικά με το καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Σύμφωνα με την εν λόγω οδηγία, ο X δεν είναι, επομένως, υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Πρέπει να θεωρηθεί ως πρόσωπο στο οποίο περιήλθε το επίμαχο πετρέλαιο εσωτερικής καύσης και το οποίο κατά τον χρόνο αυτό δεν γνώριζε και δεν όφειλε ευλόγως να γνωρίζει ότι το πετρέλαιο δεν είχε επαρκή περιεκτικότητα στην ουσία Solvent Yellow.
- 17 Σε περίπτωση που από την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα προκύψει ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης οφείλεται σε κάθε περίπτωση λόγω της κατοχής κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας σχετικά με το καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης, προκύπτει από το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας αυτής ότι το πρόσωπο που κατέχει τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα μπορεί να οριστεί ως υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καθίσταται απαιτητός. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, λαμβανομένης υπόψη της διατύπωσης του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας σχετικά με το καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί το πρόσωπο που ορίζεται σε αυτή ως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου να γνώριζε ή να όφειλε ευλόγως να γνωρίζει ότι πρέπει να καταβληθεί

ειδικός φόρος κατανάλωσης αναφορικά με τα επίμαχα υποκείμενα σε φόρο προϊόντα βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.⁴

- 18 Ωστόσο, ανακύπτει το ζήτημα αν η αρχή της αναλογικότητας του δικαίου της Ένωσης αντίκειται στην επιβολή από τον οικονομικό έφορο του ειδικού φόρου κατανάλωσης που αναλογεί στο πετρέλαιο εσωτερικής καύσης εις βάρος του X σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας σχετικά με το καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και όχι, αντ' αυτού, εις βάρος του προμηθευτή καυσίμων σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο i, της οδηγίας αυτής. Όταν ο κυβερνήτης πλοίου εσωτερικής ναυσιπλοΐας αγόρασε πετρέλαιο εσωτερικής καύσης από προμηθευτή καυσίμων ο οποίος πωλεί και παραδίδει πετρέλαιο εσωτερικής καύσης, με την άδεια των φορολογικών αρχών, με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, και ο εν λόγω κυβερνήτης του πλοίου δεν είχε λόγο να αμφιβάλλει ότι το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης παραδόθηκε με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και του εθνικού δικαίου, μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογο να επιβληθεί εις βάρος του κυβερνήτη του πλοίου ο οφειλόμενος ειδικός φόρος κατανάλωσης. Συναφώς, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, κατά την παράδοση πετρελαίου εσωτερικής καύσης, δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί με γυμνό μάτι αν έχει προστεθεί η ουσία Solvent Yellow. Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι εύλογο να θεωρηθεί ο προμηθευτής υπεύθυνος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης βάσει του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο i, σε συνδυασμό με το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας σχετικά με το καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Ο κίνδυνος της καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης πρέπει να βαρύνει τον ίδιο ακριβώς επειδή διαδραματίζει, ως εγκεκριμένος αποθηκευτής, κεντρικό ρόλο στη διαδικασία για τη διακίνηση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων. Στην πράξη, δεν είναι κατά κανόνα δύσκολο για τη φορολογική αρχή/το τελωνείο να επιβάλλει εις βάρος του προμηθευτή καυσίμων τη διαπιστωθείσα εκ των υστέρων οφειλή ειδικού φόρου κατανάλωσης. Το πρόσωπο που κατέβαλε τον ειδικό φόρο κατανάλωσης βάσει της οδηγίας σχετικά με το καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης έχει μεν τη δυνατότητα να στραφεί αναγωγικώς κατά άλλου προσώπου υπόχρεου για την καταβολή του εν λόγω ειδικού φόρου κατανάλωσης⁵, πλην όμως η επιτυχής διεκδίκηση τέτοιας αναγωγικής αξίωσης μπορεί να συνδέεται με μια δυσανάλογα χρονοβόρα και δαπανηρή διαδικασία για τον κυβερνήτη του πλοίου.
- 19 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, δεν είναι βέβαιο αν πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα που διατυπώνεται στη σκέψη 18. Ως εκ τούτου, το Hoge

⁴ Βλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (όργανο έμμεσου αυτουργού), C-279/19, EU:C:2021:473, σκέψεις 28-30.

⁵ Βλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (όργανο έμμεσου αυτουργού), C-279/19, EU:C:2021:473, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία.

Raad υποβάλλει στο Δικαστήριο το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, όπως διατυπώθηκαν ανωτέρω.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ