

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ NIAL FENNELLY

της 12ης Νοεμβρίου 1998 *

1. Η παρούσα αίτηση σουηδικού δικαστηρίου για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά το ζήτημα αν το κοινοτικό σύστημα εναρμονισμένων ειδικών φόρων καταναλώσεως, και ειδικότερα οι κανόνες περί πετρελαιοειδών, συμβιβάζεται με περιβαλλοντικό φόρο επί των καυσίμων εσωτερικής αεροπλοΐας, λαμβανομένης υπόψη της επιταγής να απαλλάσσεται από ειδικούς φόρους καταναλώσεως η χρησιμοποίηση πετρελαιοειδών ως καυσίμων για αεροπορικές μεταφορές εκτός από «ιδιωτικές πτήσεις αναψυχής».

I — Νομικά και πραγματικά περιστατικά

A — Οι εθνικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά

2. Βάσει του 1988 års lag om miljöskatt på inrikes flygtrafik (νόμου του 1988 περί επιβαρύνσεως των εσωτερικών αεροπορικών μεταφορών με φόρο προστασίας του περιβάλλοντος, στο εξής: νόμος του 1988) ¹, στη Σουηδία ίσχυσε από την 1η Μαρτίου 1989 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1996 ένας φόρος που στη διάταξη περί παραπομπής περιγράφεται ως «νέος ειδικός φόρος καταναλώσεως». Ο

φόρος αυτός έπληττε μόνον την εσωτερική αεροπλοΐα.

3. Μεταξύ Ιανουαρίου 1995 και Ιουνίου 1996, η Braathens Sverige AB (πρώην Transwede Airways AB, στο εξής: προσφεύγουσα) επιβαρύνθηκε με φόρο σύμφωνα με τον νόμο του 1988. Όσον αφορά τα έτη 1995 και 1996, ο καταβλητέος φόρος υπολογίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 6 του νόμου του 1988, όπως τροποποιήθηκε με νόμο που τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1991, λαμβανομένης όμως υπόψη και της γενικής αυξήσεως των συντελεστών των φόρων επί του διοξειδίου του άνθρακα που επήλθε μετά νέα τροποποίηση που ίσχυσε από την 1η Ιανουαρίου 1993. Βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, όπως τροποποιήθηκε, ο υπολογισμός γινόταν, καταρχήν, με αναφορά στα στοιχεία που τηρούσε η Luftfartsverket (εθνική υπηρεσία πολιτικής αεροπορίας) σχετικά με την κατανάλωση καυσίμων και τις εκπομπές υδρογονανθράκων και οξειδίων του αζώτου ανά τύπο αεροσκάφους κατά τη διάρκεια ενός μέσου αεροπορικού δρομολογίου. Βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1988 όπως τροποποιήθηκε, για κάθε πτήση εισπράττονταν φόρος 1 σουηδικής κορώνας (SKR) ανά χιλιόγραμμο καταναλωθέντων καυσίμων και 12 SKR ανά χιλιόγραμμο εκπεμφθέντων υδρογονανθράκων και οξειδίων του αζώτου. Όταν δεν υφίσταντο αξιόπιστα στοιχεία σχετικά με τις κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, εκπομπές υδρογονανθράκων και οξειδίων του αζώτου, από το άρθρο 7 προέκυπτε ότι ο επιβλητέος φόρος, τουλάχιστον όσον αφορά τις εκπομπές αυτές, έπρεπε να υπολογιστεί λαμβανομένου υπόψη του μεγίστου επιτρεπόμενου βάρους απογειώσεως του σχετικού αερο-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — Νόμος 1988:1567.

σκάφους. Ο νόμος του 1988 καταργήθηκε ρητώς την 1η Ιανουαρίου 1997 από τον νόμο 1996:1407². Έκτοτε, η βενζίνη αεροσκαφών και η κηροζίνη απαλλάσσονται στη Σουηδία από τον φόρο ενέργειας και άνθρακα, βάσει του 1994 års lag om skatt på energi (νόμου του 1994 για τη φορολόγηση της ενέργειας)³.

B — Η κοινοτική νομοθεσία

4. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου⁴ ορίζει ότι σκοπός της είναι να καθορίσει «το καθεστώς των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και άλλους έμμεσους φόρους που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση προϊόντων, εκτός του ΦΠΑ και των φόρων που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα». Το άρθρο 1, παράγραφος 2, ορίζει ότι «οι ειδικές διατάξεις που αφορούν τους συντελεστές και τις διαρθρώσεις των φόρων των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης περιλαμβάνονται στις ειδικές οδηγίες». Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, η γενική οδηγία εφαρμόζεται «στα ορυκτέλαια», «το οινό-

πνευμα και τα αλκοολούχα ποτά» και «τα βιομηχανοποιημένα καπνά».

Όμως, το άρθρο 3, παράγραφος 2, το οποίο είναι κρίσιμο για την παρούσα υπόθεση, ορίζει ότι τα προϊόντα αυτά «μπορούν να υπόκεινται σε άλλους έμμεσους φόρους που εξυπηρετούν ειδικούς σκοπούς, υπό τον όρο ότι αυτές οι φορολογικές επιβαρύνσεις τηρούν τους κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ, για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου».

5. Οι προβλεπόμενες στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της γενικής οδηγίας «ειδικές οδηγίες» σχετικά με τα πετρελαιοειδή είναι η οδηγία 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή (στο εξής: οδηγία περί πετρελαιοειδών)⁵, και η οδηγία 92/82/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης στα πετρελαιοειδή (στο εξής: οδηγία περί συντελεστών)⁶. Κατά το άρθρο 1 της οδηγίας περί πετρελαιοειδών, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να «επιβάλλουν στα πετρελαιοειδή ειδικό φόρο κατανάλωσης (...)». Τα διάφορα πετρελαιοειδή που εμπίπτουν στον φόρο περιγράφονται με γενικό τρόπο στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, με παραπομπή σε πολλούς κωδικούς της συνδυασμένης δασμολογικής ονοματολογίας της Κοινότητας. Όμως, από το άρθρο 2, παράγραφος 2, προκύπτει ότι, αν στην οδηγία περί συντελεστών δεν ορίζεται συγκεκριμένος φορολογικός συντελεστής, τα πετρελαιοειδή «υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης εάν προορίζονται να χρησι-

2 — Κατά τη διάταξη περί παραπομπής, τρεις λόγοι υπάγραψαν την κατάργηση του περιβαλλοντικού φόρου που έπληττε τη χρησιμοποίηση καυσίμων στις εσωτερικές αεροπορικές μεταφορές: η επιθυμία της Σουηδικής Κυβέρνησης να αντικατασταθεί ο φόρος αυτός με «ένα καλύτερο σύστημα προστασίας του περιβάλλοντος, π.χ. με μεγαλύτερη διαφοροποίηση των τελών προσγειώσεως που εισπράττει η υπηρεσία πολιτικής αεροπορίας»· το γεγονός ότι η κατάργηση των κανόνων που ρύθμιζαν την πολιτική αεροπορία εσωτερικού είχε καταστήσει δυσχερέστερη την ακριβοδίκαιη επιβολή του φόρου· η διατυπωθείσα σε έγγραφο της 21ης Φεβρουαρίου 1996 προς τη Σουηδική Κυβέρνηση άποψη της αρμόδιας για φορολογικά ζητήματα Γενικής Διευθύνσεως της Επιτροπής ότι ο σχετικός φόρος είναι ασυμβίβαστος με την οδηγία περί πετρελαιοειδών.

3 — Νόμος 1994:1776.

4 — Οδηγία της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (στο εξής: γενική οδηγία) (ΕΕ L 76, σ. 1).

5 — ΕΕ L 316, σ. 12.

6 — ΕΕ L 316, σ. 19.

μποιηθούν, προσφέρονται προς πώληση ή χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων»· στις περιπτώσεις αυτές, ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής είναι εκείνος που ισχύει για τα ανάλογα καύσιμα για τα οποία γίνεται ειδική αναφορά στην οδηγία περί συντελεστών. Δεν αμφισβητείται ότι τα ελίμαχα στην παρούσα υπόθεση πετρελαιοειδή προορίζονταν να χρησιμοποιηθούν και χρησιμοποιήθηκαν ως καύσιμα εμπορικής αεροπλοΐας· συνεπώς, τα προϊόντα αυτά εμπίπτουν, καταρχήν, στο κοινοτικό σύστημα εναρμονισμένων ειδικών φόρων καταναλώσεως.

και να προλάβουν τη φοροδιαφυγή, τη φοροαποφυγή ή τις καταχρήσεις:

(...)

6. Το άρθρο 8 της οδηγίας περί πετρελαιοειδών προβλέπει μεταξύ άλλων διάφορες απαλλαγές από την προαναφερθείσα υποχρέωση επιβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως. Η σχετική με την παρούσα υπόθεση διάταξη είναι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', το οποίο έχει ως εξής:

β) τα πετρελαιοειδή τα οποία παραδίδονται με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους ως καυσίμων για τις αεροπορικές μεταφορές, εκτός από τις ιδιωτικές πτήσεις αναψυχής.

«1. Εκτός από τις γενικές διατάξεις της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ σχετικά με τις απαλλασσόμενες χρήσεις των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης⁷ και με την επιφύλαξη τυχόν άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα κατωτέρω προϊόντα από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης, υπό τους όρους τους οποίους αυτά καθορίζουν, προκειμένου να εξασφαλίσουν την ορθή και καθαρή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας η έκφραση “ιδιωτικές πτήσεις αναψυχής” σημαίνει τη χρησιμοποίηση αεροσκάφους από τον ιδιοκτήτη του ή από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο χρησιμοποιεί βάσει μισθώσεως ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, για μη εμπορικούς σκοπούς, και ειδικότερα όταν δεν πρόκειται για τη μεταφορά επιβατών ή εμπορευμάτων ή για την παροχή υπηρεσιών επ' ανταλλάγματι ή για τις ανάγκες των δημόσιων αρχών.

7 — Ο τίτλος V της γενικής οδηγίας, στον οποίο περιλαμβάνεται το άρθρο 23, αφορά τις «Απαλλαγές». Προβλέπει διάφορες ειδικές απαλλαγές από την υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης όταν προϊόντα, που άλλως θα υπέκειντο στον φόρο αυτόν, παραδίδονται, π.χ., «στα πλαίσια διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων». Όμως, ουδμία από τις απαλλαγές έχει σχέση με την παρούσα υπόθεση.

Τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής αυτής της απαλλαγής στην παράδοση ειδικού καυσίμου αεριωθουμένων (κωδικός ΣΟ 27100051)».

II — Η διαδικασία ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου

7. Η προσφεύγουσα άσκησε ανεπιτυχώς διοικητική προσφυγή κατά των πράξεων επιβολής φόρου που εκδόθηκαν εις βάρος της. Στη συνέχεια, κίνησε την κύρια δίκη. Λόγω αβεβαιότητας ως προς την έκβασή της, το *länsrätten i Dalarnas län* (στο εξής: εθνικό δικαστήριο) ανέστειλε την καταβολή του επίμαχου φόρου.

8. Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου ότι είναι φανερό ότι ο φόρος, στο σύνολό του, αποτελεί ειδικό φόρο καταναλώσεως καυσίμων επί της εμπορικής αεροπλοΐας. Ισχυρίστηκε ότι η Σουηδία δεν έχει πλέον τη νομοθετική εξουσία να διατηρήσει τέτοιο φόρο.

9. Η Riksskatteverket (εφορία), καθώς στην κύρια δίκη, ισχυρίστηκε ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ φόρων επί της ενεργείας και φόρων που εισπράττονται λόγω ρυπάνσεως του περιβάλλοντος. Το γεγονός απλώς και μόνον ότι η μέθοδος υπολογισμού του οφειλομένου φόρου παραπέμπει στην ποσότητα των καταναλωθέντων καυσίμων δεν καθιστά τον επίμαχο φόρο ειδικό φόρο καταναλώσεως πετρελαιοειδών.

10. Σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, ο νόμος του 1988 ψηφίστηκε ως κίνητρο για την ανάπτυξη κινητήρων αεροσκαφών οι οποίοι θα επιβαρύνουν λιγότερο το περιβάλλον. Όμως, ο νόμος αυτός είχε εφαρμογή μόνον επί της εσωτε-

ρικής πολιτικής αεροπορίας, λόγω των υποχρεώσεων που η Σουηδία υπείχε, μεταξύ άλλων, από τη Σύμβαση του Σικάγου του 1944, κατά την οποία απαγορεύεται η εκ μέρους των συμβαλλομένων κρατών χωριστή εθνική φορολόγηση της διεθνούς αεροπορίας⁸. Μολονότι το εθνικό δικαστήριο δέχεται ότι η οδηγία περί πετρελαιοειδών απαιτεί από τα κράτη μέλη να απαλλάσσουν από ειδικούς φόρους καταναλώσεως τα πετρελαιοειδή που παραδίδονται για εμπορική χρήση ως καύσιμα αεροσκαφών, αποφάσισε, ενόψει των διαφορετικών απόψεων που διατυπώθηκαν ενώπιόν του σχετικά με την πραγματική φύση του επίμαχου φόρου και της ελλείψεως σχετικής κοινοτικής νομολογίας, καθώς και ενόψει της αντιδικίας τόσο ως προς το άμεσο αποτέλεσμα της οδηγίας όσο και ως προς τη δυνατότητα διαχωρισμού οποιουδήποτε μέρους του φόρου που ενδεχομένως κριθεί ασυμβίβαστο με το κοινοτικό δίκαιο, να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Αντίκεινται οι περιγραφείσες στην παρούσα υπόθεση καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες εκδόθηκαν βάσει του lag (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, στην οδηγία 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου (οδηγία περί πετρελαιοειδών), της οποίας το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως τα πετρελαιοειδή τα οποία παραδίδονται με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους ως καυσίμων για τις αεροπορικές μεταφορές, εκτός από τις ιδιωτικές πτήσεις αναψυχής;

8 — Σύμβαση Διεθνούς Πολιτικής Αεροπορίας (στο εξής: Σύμβαση του Σικάγου), η οποία υπεγράφη στο Σικάγο στις 7 Δεκεμβρίου 1944 (United Nations Treaty Series, τόμος 15, σ. 296 βλ., άρθρο 24, στοιχείο α'.

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, μπορεί να θεωρηθεί ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών έχει άμεσο αποτέλεσμα, οπότε ιδιώτες μπορούν να επικαλεστούν ενώπιον εθνικών δικαστηρίων τη διάταξη αυτή κατά δημοσίας αρχής;
- 3) Αν η οδηγία περί πετρελαιοειδών έχει εφαρμογή στην παρούσα περίπτωση, μπορούν οι επίμαχες καταλογιστικές πράξεις να χωριστούν σε ένα σύμφωνο και σε ένα μη σύμφωνο με το κοινοτικό δίκαιο μέρος λόγω του ότι ο συνηδικός περιβαλλοντικός φόρος υπολογίζεται αφενός αναλόγως της καταναλώσεως καυσίμων και αφετέρου αναλόγως των εκπομπών υδρογονανθράκων και μονοξειδίου του αζώτου;»

συνηδικός φόρος «προστασίας του περιβάλλοντος» είναι ασυμβίβαστη με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών. Μόνον αν δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό, τίθενται τα άλλα δύο ερωτήματα. Δεδομένου ότι το τρίτο ερώτημα εγείρει ουσιαστικώς το ζήτημα αν είναι δυνατόν να διαχωριστούν τα συμβιβαστά από τα ασυμβίβαστα με το κοινοτικό δίκαιο στοιχεία του επίμαχου φόρου, το ερώτημα αυτό θα εξεταστεί μόνον αν, τελικά, γίνει εν μέρει δεκτό ότι φόρος όπως ο φόρος «προστασίας του περιβάλλοντος» συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο.

A — Η έκταση της υποχρεώσεως απαλλαγής όσον αφορά τα καύσιμα αεροσκαφών

i) Η φύση του επίμαχου φόρου

III — Ανάλυση

11. Γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα και την Επιτροπή, ενώ προφορικές παρατηρήσεις υποβλήθηκαν και από τη Riksskatteverket.

12. Είναι φανερό ότι το βασικό ζήτημα που τίθεται στην παρούσα υπόθεση είναι αν η επιβολή εθνικού φόρου όπως ο επίμαχος

13. Οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν σχετικά με το πρώτο ερώτημα δείχνουν ότι πρέπει να εξεταστούν δύο ζητήματα. Πρώτον, υφίσταται διαφωνία ως προς το αν ο φόρος είναι κατ' όνομα μόνον περιβαλλοντικός φόρος, όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα, η οποία ισχυρίζεται ότι στην πραγματικότητα είναι ένας γνήσιος φόρος καταναλώσεως καυσίμων για αεροσκάφη, ή αν, όπως υποστηρίζει η Riksskatteverket, με το να φορολογούνται οι εκπομπές αεροσκαφών επιδιώκεται ένας γνήσιος περιβαλλοντικός σκοπός. Δεύτερον, αν ο φόρος είναι φόρος καταναλώσεως καυσίμων για αεροσκάφη, το ζήτημα του συμβιβασμού του με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών πρέπει να εξε-

ταστεί υπό το πρίσμα της εξουσίας των κρατών μελών να επιβάλλουν άλλους έμμεσους φόρους, όπως αναγνωρίζεται από το άρθρο 3, παράγραφος 2, της γενικής οδηγίας.

14. Δεν αμφισβητείται ότι η προστασία του περιβάλλοντος μπορεί να αποτελέσει «ειδικό σκοπό» ικανό να δικαιολογήσει την εκ μέρους κρατών μελών επιβολή έμμεσων φόρων σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 2, της γενικής οδηγίας. Ωστόσο, η Επιτροπή συντάσσεται με την προσφεύγουσα ισχυριζόμενη ότι, λόγω της αναπόφευκτης σχέσεως μεταξύ της εκπομπής υδρογονανθράκων και οξειδίων του αζώτου και της καταναλώσεως καυσίμων για αεροσκάφη, τα τελευταία είναι εκείνα που φορολογούνται στην παρούσα υπόθεση. Η Riksskatteverket προέβαλε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι η χρησιμοποίηση στοιχείων σχετικών με την κατανάλωση καυσίμων, και ειδικότερα σχετικών με τη μέση κατανάλωση ανά αεροπορικό δρομολόγιο, για να υπολογιστεί το επίπεδο των εκπομπών δεν αντιστρατεύεται τον περιβαλλοντικό σκοπό του φόρου. Η κατάργηση του φόρου δεν ήταν απλώς και μόνον απάντηση στο από 21 Φεβρουαρίου 1996 έγγραφο της Επιτροπής, αλλά οφειλόταν και στην επιθυμία να ληφθούν περισσότερα αποτελεσματικά μέτρα για την προστασία του περιβάλλοντος.

15. Το αν ο φόρος εξυπηρετεί τον «ειδικό σκοπό» της προστασίας του περιβάλλοντος, όπως ισχυρίζεται η Riksskatteverket, εξαρτάται από το αν η ίδια η διάθρωση του φόρου και, ειδικότερα, ο τρόπος υπολογισμού του σχεδιάστηκαν για να ενθαρρυνθεί η χρησιμοποίηση κινητήρων αεροσκαφών οι οποίοι επιβαρύνουν λιγότερο το περιβάλλον. Ο πρώτος παράγων που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου είναι μια επιβάρυνση ίση προς 1 SKR ανά χιλιόγραμμα καταναλωθέντων καυσίμων για αεροσκάφη

και βασιίζεται σαφώς (σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου του 1988) στα στοιχεία που τηρεί η Luftfartsverket σχετικά με την κατανάλωση καυσίμων σε ένα μέσο αεροπορικό δρομολόγιο. Ο δεύτερος παράγων, οι 12 SKR ανά χιλιόγραμμα εκπεμφθέντων υδρογονανθράκων και οξειδίων του αζώτου, υπολογίζεται βάσει στοιχείων που και αυτά τηρούνται από τη Luftfartsverket για τις εκπομπές αυτές ανά τύπο αεροσκάφους σε ένα μέσο αεροπορικό δρομολόγιο. Εφόσον στο Δικαστήριο δεν αναφέρθηκε καμία πληροφορία σχετικά με τη φύση και την έκταση των στοιχείων αυτών, και ειδικότερα σχετικά με την έκταση στην οποία θα επέτρεπαν να γίνει σοβαρή διάκριση μεταξύ των κινητήρων που επιβαρύνουν περισσότερο και εκείνων που επιβαρύνουν λιγότερο το περιβάλλον, μόνον το εθνικό δικαστήριο μπορεί να προσδιορίσει αν με τον φόρο επιδιώκεται πραγματικά και σοβαρά ο περιβαλλοντικός σκοπός να ενθαρρυνθεί η χρησιμοποίηση αεροσκαφών που επιβαρύνουν λιγότερο το περιβάλλον. Από τη διάταξη περί παραπομπής είναι σαφές ότι ο επίμαχος φόρος υπολογιζόταν βάσει του άρθρου 6, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου του 1988 και όχι βάσει του μεγίστου επιτρεπόμενου βάρους απογεώσεως του σχετικού αεροσκάφους σύμφωνα με το άρθρο 7. Το βάρος αποδείξεως του ότι ο φόρος είχε όντως περιβαλλοντικό σκοπό φέρουν, κατά την άποψή μου, οι εθνικές αρχές.

16. Αν ο νόμος του 1988 δεν είναι πραγματικά φόρος επί εκπομπών, αλλ' αντιθέτως είναι φόρος επί καταναλώσεως καυσίμων, τότε εκ πρώτης όψεως είναι ασυμβίβαστος με την απαλλαγή που εισάγει για τα καύσιμα αεροσκαφών το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών. Κατά συνέπεια, πρέπει να κριθεί αν το άρθρο 3, παράγραφος 2, της γενικής οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν τέτοιο φόρο, οπότε πρέπει να εξεταστούν το πεδίο εφαρμογής του εναρμονισμένου

συστήματος και η έννοια των ειδικών φόρων καταναλώσεως.

ii) Ανάλυση του εναρμονισμένου συστήματος

α) Η έννοια του ειδικού φόρου καταναλώσεως

17. Η γενική οδηγία δεν ορίζει τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, αλλά, όπως βλέπουμε από το άρθρο 1, παράγραφος 1, απλώς «καθορίζει το καθεστώς των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως και άλλους έμμεσους φόρους (...)» (η υπογράμμιση δική μου). Τούτο έκανε ορισμένους σχολιαστές να περιγράψουν την προσέγγιση αυτή ως βασιζόμενη σε νέα αντίληψη περί «γενικής και ελαστικής εναρμονίσεως» ή στον «μικρότερο κοινό παρονομαστή» δυνατής εναρμονίσεως⁹. Στο κείμενο του άρθρου 1 της γενικής οδηγίας περιλαμβάνονται οι λέξεις «άλλους έμμεσους φόρους» επί των προϊόντων που εμπίπτουν στο εναρμονισμένο σύστημα. Το δικαίωμα των κρατών μελών να επιβάλουν (ή να συνεχίσουν να επιβάλλουν) τέτοιους έμμεσους φόρους ή μη εναρμονισμένους ειδικούς φόρους καταναλώσεως διέπεται από το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την έκταση της εξουσίας αυτής και τους περιορισμούς της.

9 — Βλ. Terra & Wattel: *European Tax Law* (Deventer, 1993), σ. 145, όπου παρατίθενται τα σχόλια του Stubbe: «Die Harmonisierung der besonderen Verbrauchssteuern in der Europäischen Gemeinschaft», ZfZV 1993, σ. 170.

18. Δεν υφίσταται ευρέως αποδεκτός ορισμός της έννοιας του «ειδικού φόρου καταναλώσεως». Οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως, μολονότι το εύρος τους περιορίστηκε πολύ τα τελευταία χρόνια, είναι συνηθέστερα ειδικοί έμμεσοι φόροι επί της παραγωγής, πωλήσεως ή καταναλώσεως προϊόντων, και συχνά προϊόντων πολυτελείας¹⁰. Μολονότι η διάκριση μεταξύ ειδικών φόρων καταναλώσεως και φόρων κύκλου εργασιών είναι σημαντική εφόσον το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν εθνικούς φόρους κύκλου εργασιών, «(...) η διάκριση μεταξύ ειδικών φόρων καταναλώσεως και άλλων μορφών έμμεσης φορολογίας δεν φαίνεται να έχει συνέπειες»¹¹. Για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως έχει λεχθεί ότι «(...) αποτελούν μια από τις παλαιότερες μορφές φορολογίας, ίσως λόγω της σχετικής ευκολίας να επιβληθεί και εισπραχθεί ο φόρος [και ότι] στο παρελθόν επιβάρυναν μεγάλη ποικιλία προϊόντων, αλλά στη σύγχρονη εποχή οι κύριοι ειδικοί φόροι καταναλώσεως είναι εκείνοι που επιβαρύνουν τα οινόπνευμα, τον καπνό, τα καύσιμα κινητήρων, τα αυτοκίνητα και τις μοτοσικλέτες»¹².

19. Το εθνικό δικαστήριο χαρακτήρισε τον επίμαχο φόρο ως ειδικό φόρο καταναλώσεως. Λαμβανομένων υπόψη του εύρους των

10 — Θεωρητικά, οι ειδικοί φόροι υπηρεσιών, όπως θεατρικών ή κινηματογραφικών παραστάσεων (βλ. την απόφαση της 19ης Μαρτίου 1991, C-109/90, Gianti, Συλλογή 1991, σ. I-1383), θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως ειδικοί φόροι καταναλώσεως, πλην όμως η έννοια του ειδικού φόρου καταναλώσεως είναι παραδοσιακά συνδεδεμένη με φόρους επί προϊόντων.

11 — Βλ. Easson: *Taxation in the European Community* (Λονδίνο, 1993), σ. 144.

12 — Βλ. Farmer & Lyal: *EC Tax Law* (Οξφόρδη, 1994), σ. 225. Η ποικιλία των φόρων αυτών, οι οποίοι, ξεκινώντας από το να είναι, μεταξύ άλλων, ειδικοί φόροι καφέ και λαμπτήρων στη Γερμανία, φθάνουν να είναι ειδικοί φόροι σολομού στη Δανία και μπανανών στην Ιταλία, δέχεται από τους Sterdyniak κ.λπ.: *Vers une Fiscalité Européenne* (Παρίσι, 1991), σ. 238.

προϊόντων που υπόκεινται σε τέτοιους φόρους και των χαρακτηριστικών του επίμαχου φόρου, δεν υφίσταται λόγος να αμφισβητηθεί το συμπέρασμα αυτό.

των ειδικών φόρων κατανάλωσης»¹⁴. Το κομβικό σημείο στην παρούσα υπόθεση είναι το αν οι κανόνες φορολογήσεως στους οποίους αναφέρεται το άρθρο 3, παράγραφος 2, της γενικής οδηγίας πρέπει να νοηθούν ως περιλαμβάνοντες την απαλλαγή που καθιερώνει το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών.

β) Το συμβιβαστό του φόρου με το κοινοτικό δίκαιο

20. Εκ πρώτης όψεως, φαίνεται να υφίσταται αντίθεση μεταξύ του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών και του άρθρου 3, παράγραφος 2, της γενικής οδηγίας. Η τελευταία διάταξη επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν για ειδικούς σκοπούς μη εναρμονισμένους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, ενώ η πρώτη απαιτεί από τα κράτη μέλη να απαλλάσσουν της φορολογίας την κατανάλωση καυσίμων για αεροσκάφη. Πάντως, νομίζω ότι οι διατάξεις μπορούν να συμβιβαστούν.

21. Αξίζει να σημειωθεί ότι η αρχική πρόταση της Επιτροπής ήταν να οριστεί ότι τα προϊόντα που θα καλύπτονται από τη γενική οδηγία «(...) δεν [θα] υπόκεινται σε καμιά φορολογία εκτός από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης και τον φόρο προστιθέμενης αξίας»¹³. Το Συμβούλιο επέμεινε να κρατήσουν τα κράτη μέλη μια υπολειμματική εξουσία φορολογήσεως, υπό την προϋπόθεση φυσικά ότι θα τηρούνται οι «κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες

22. Από την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί πετρελαιοειδών καθίσταται σαφές ότι το Συμβούλιο είχε σκοπό «να θεσπιστούν ορισμένες υποχρεωτικές εξαιρέσεις σε κοινοτικό επίπεδο», μολονότι δεν παρατέθηκαν οι σχετικοί λόγοι. Αν και το άρθρο 2, παράγραφος 2, απαιτεί όπως τα καύσιμα κινητήρων υπόκεινται στον παρατιθέμενο στην οδηγία περί συντελεστών εναρμονισμένο κοινοτικό συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών επιβάλλει την απαλλαγή των πετρελαιοειδών που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα στην εμπορική αεροπλοΐα. Δεν νομίζω ότι η οριοθέτηση της κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, υποχρεώσεως των κρατών μελών να απαλλάσσουν τα πετρελαιοειδή που απαριθμούνται στα στοιχεία α' έως γ' «από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης», ο οποίος και αυτός καθιερώθηκε από το Συμβούλιο, είχε ως σκοπό να υποβάλει τα κράτη μέλη σε μια λιγότερο ευρεία προϋπόθεση από εκείνη που

13 — Άρθρο 3, παράγραφος 2, της προτάσεως οδηγίας του Συμβουλίου για το γενικό καθεστώς καθώς και για την κατοχή και την κυκλοφορία προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (ΕΕ 1990, C 322, σ. 1).

14 — Βλ. το άρθρο 3, παράγραφος 2, το οποίο παρατίθεται εκτενέστερα στο σημείο 4 των προτάσεών μου. Το Συμβούλιο προχώρησε πέραν της τροπολογίας που εισήγαγε το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το οποίο πρότεινε όπως «τα κράτη μέλη διατηρούν τη δυνατότητα να επιβάλλουν φόρους εκτός από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης και τον φόρο προστιθέμενης αξίας (...) υπό τον όρο ότι αυτοί δεν συνοδεύονται, στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών, ούτε από φορολογίες κατά την είσοδο στο εθνικό έδαφος, ούτε επιστροφές φόρων κατά την έξοδο από το εθνικό έδαφος, ούτε από ελέγχους στα σύνορα» (η υπογραμμισμένη δική μου) (ΕΕ 1991, C 183, σ. 123).

πρότεινε η Επιτροπή¹⁵. Το Συμβούλιο θα μπορούσε κάλλιστα να επηρεαστεί από τη Σύμβαση του Σικάγου όταν προέβλεψε την υποχρεωτική απαλλαγή των καυσίμων για αεροσκάφη. Όμως, επέλεξε να καθιερώσει την απαλλαγή και για τη διεθνή και για την εσωτερική εμπορική αεροπλοΐα, αλλά, στο τελευταίο εδάφιο του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', ρητώς επέτρεψε στα κράτη μέλη να «περιορίζουν» το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής των καυσίμων για αεροσκάφη όσον αφορά ορισμένες παραδόσεις καυσίμων για αερωθούμενα. Η καθιέρωση της εξαιρέσεως αυτής από το Συμβούλιο δείχνει, με επιχειρήματα *a contrario*, ότι δεν προβλεπόταν άλλη απαλλαγή¹⁶.

23. Βέβαια, είναι δυνατόν να γίνει δεκτή μια στενή άποψη σχετικά με τους κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, της γενικής οδηγίας «κανόνες φορολόγησης», τους οποίους τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν όταν εισάγουν ή επιβάλλουν ήδη ισχύοντες έμμεσους φόρους επί των προϊόντων που απαριθμούνται στο άρθρο 3, παράγραφος 1. Οι κανόνες αυτοί είναι εκείνοι που αφορούν «τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου». Όμως, ο χαρακτήρας της διατάξεως αυτής ως παρεκκλίσεως συνηγορεί υπέρ της αντίθετης απόψεως. Η γενική οδηγία εκδόθηκε έχοντας ως νομική βάση το άρθρο 99 της Συνθήκης χάριν της εσωτερικής αγοράς και στο πλαίσιο ενός

συστήματος όπου θα εκδίδονταν ειδικές οδηγίες σχετικά με τη διάθρωση και τους συντελεστές του φόρου (άρθρο 1, παράγραφος 2)¹⁷. Η εξουσία των κρατών μελών να επιβάλλουν άλλους έμμεσους φόρους υπόκειται ρητώς στον διττό περιορισμό ότι οποιoσδήποτε τέτοιος φόρος πρέπει να εξυπηρετεί ειδικό σκοπό και πρέπει να είναι σύμφωνος με τους προαναφερθέντες «κανόνες φορολόγησης». Όπως έχω ήδη πει, το κράτος μέλος θα φέρει το βάρος αποδείξεως ότι ένας τέτοιος φόρος εξυπηρετεί τον «ειδικό σκοπό» του οποίου έγινε επίκληση¹⁸. Όλες οι σκέψεις αυτές δείχνουν ότι το άρθρο 3, παράγραφος 2, πρέπει να ερμηνευθεί στενώς και ότι, επομένως, πρέπει να γίνει ευρεία ερμηνεία της προϋποθέσεως που τάσσει η έκφραση «κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων καταναλώσεως». Ούτως ή άλλως, είναι σαφέστατο ότι η προϋπόθεση αυτή πρέπει να επεκταθεί στους κανόνες που περιέχονται στις ειδικές οδηγίες, και εν προκειμένω στην οδηγία περί πετρελαιοειδών.

24. Είναι αλήθεια ότι η κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών απαλλαγή εφαρμόζεται, σύμφωνα με το γράμμα της, μόνο για τον «εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως» (η υπογράμμιση δική μου), αλλά δεν νομίζω ότι το Συμβούλιο θέλησε κατά τον τρόπο αυτό να επιτρέψει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν άλλης μορφής έμμεσους φόρους ή ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Τόσο το άρθρο 1, παράγραφος 1, όσο και το άρθρο 3, παράγραφος 2, της γενικής οδηγίας δείχνουν ότι η οδηγία καλύπτει αμφοτέρους τους «ειδικούς φόρους καταναλώσεως και άλλους έμμεσους φόρους». Η χρησιμοποίηση των

15 — Το άρθρο 8, παράγραφος 1, της υποβληθείσας από την Επιτροπή προτάσεως οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με την εναρμόνιση των διαβιβάσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως στα ορυκτέλαια (ΕΕ 1990, C 322, σ. 18), περιγράφοντας την υποχρέωση των κρατών μελών να εισάγουν τα σχετικά προϊόντα, δεν ανέφερε ρητώς τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως που αφορούν.

16 — Πράγματι στήριξη για την άποψη αυτή μπορεί να αναζητηθεί στην παράγραφο 4 του άρθρου 8 της οδηγίας περί πετρελαιοειδών. Στην παράγραφο αυτή περιέχεται γενική διάταξη κατά την οποία το Συμβούλιο μπορεί να επιτρέψει στα κράτη μέλη να προβλέπουν αυστηρότερες επιπλέον εκείνων που προβλέπονται στο άρθρο 8, παράγραφος 1 έως 3 βλ., ως την πλέον πρόσφατη, την οδηγία 96/418/ΕΚ του Συμβουλίου της 27ης Ιουνίου 1996, η οποία επιτρέπει στα κράτη μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/81, να προβλέπουν ή να συνεχίσουν να εφαρμόζουν απαλλαγές από τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, ή μειώσεις των φόρων αυτών, επί ορισμένων πετρελαιοειδών που χρησιμοποιούνται για ειδικούς σκοπούς (ΕΕ L 172, σ. 22).

17 — Στην απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 1997, C-408/95, Eurotunnel κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-6315), το Δικαστήριο έκανε ότι το «αντικείμενο» της γενικής οδηγίας είναι «να εξασφαλίσει, από της 31ης Δεκεμβρίου 1992, τις προϋποθέσεις για την κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς χωρίς φορολογικά σύνορα» (σκέψη 7).

18 — Βλ. το σημείο 15 των προτάσεών μου.

λέξεων «εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης» στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών ενδείκνυται στο συγκεκριμένο πλαίσιο, δεδομένου ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής λέγει ότι «τα κράτη μέλη επιβάλλουν στα πετρελαιοειδή ειδικό φόρο κατανάλωσης». Από την άλλη πλευρά, η διατύπωση του άρθρου 3, παράγραφος 2, της γενικής οδηγίας υποβάλλει κάθε εθνικό έμμεσο φόρο, που επιβάλλεται για ειδικούς σκοπούς, στους «κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης», δηλαδή εν προκειμένω στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών.

25. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι φόρος όπως ο επίμαχος στην παρούσα υπόθεση αποτελεί ειδικό φόρο κατανάλωσης καυσίμων, του οποίου η επιβολή επί των καυσίμων που χρησιμοποιούνται στην εμπορική αεροπλοΐα είναι ασυμβίβαστη με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών.

B — Άμεσο αποτέλεσμα

26. Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα, κατά την άποψή μου δεν χωρεί αμφιβολία ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών μπορεί να τύχει ευθείας επικλήσεως από φορολογούμενο που ισχυρίζεται ότι, κατά παράβαση της διατάξεως αυτής, του επιβλήθηκε ειδικός φόρος κατανάλωσης. Το Δικαστήριο δέχεται κατά πάγια νομολογία ότι, άπαξ οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι αρκούντως ακριβείς και απαλλαγμένες αμειψιών, μπορούν να τύχουν επικλήσεως από ιδιώτες ενώπιον εθνικών δικαστηρίων. Όπως παρατηρεί η προσφεύγουσα, η διάταξη αυτή επιβάλλει

στα κράτη μέλη τη μη διαφορούμενη υποχρέωση να μην υποβάλλουν σε εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης τα καύσιμα που χρησιμοποιούνται στην εμπορική αεροπλοΐα. Δεν συμφωνώ με την άποψη της Riksskatteverket ότι ο σχετικός με την εναρμόνιση του φόρου σκοπός της οδηγίας περί πετρελαιοειδών περιορίζει τη δυνατότητα της οδηγίας αυτής να δημιουργήσει δικαιώματα υπέρ ιδιωτών. Η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Becker¹⁹, από την οποία αρχίζει η νομολογία σχετικά με το άμεσο αποτέλεσμα της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ²⁰, καλύπτει εξίσου τις κοινοτικές φορολογικές οδηγίες και τις άλλες κοινοτικές οδηγίες περί εναρμονίσεως. Περαιτέρω, απλώς και μόνον το γεγονός ότι επιτρέπεται στα κράτη μέλη, όταν εφαρμόζουν την απαλλαγή, να καθορίζουν τους «όρους» που είναι αναγκαίοι για να εξασφαλιστεί η «ορθή και καθαρή εφαρμογή» της απαλλαγής αυτής ώστε να προλάβουν «τη φοροδιαφυγή, τη φοροαποφυγή ή τις καταχρήσεις» δεν μπορεί, όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, να εμποδίσει το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', να έχει άμεσο αποτέλεσμα. Το Δικαστήριο δέχεται κατά πάγια νομολογία, όσον αφορά την ανάλογη διατύπωση της εισαγωγικής φράσεως του άρθρου 13, μέρη Α και Β, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, ότι η διατήρηση της εξουσίας αυτής των κρατών μελών «ουδόλως επηρεάζει το περιεχόμενο της χορηγούμενης απαλλαγής»· έτσι, δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να στερηθεί ο φορολογούμενος του δικαιώματός να επικαλεστεί απ' ευθείας τις διατάξεις φορολογικής απαλλαγής οι οποίες, κατά τα άλλα, είναι αρκούντως σαφείς και ακριβείς²¹.

19 — Απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81 (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 25).

20 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιομορφία φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

21 — Βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Becker, σκέψεις 32 έως 34 και, πιο συγκεκριμένα, σκέψη 32. Για πιο πρόσφατη νομολογία με το αυτό περιεχόμενο, βλ. τις αποφάσεις της 30ής Οκτωβρίου 1993, C-10/92, Balocchi (Συλλογή 1993, σ. I-5105), και της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκάς (Συλλογή 1995, σ. I-1883).

27. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο δεύτερο ερώτημα ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών μπορεί να τύχει απ' ευθείας επικλήσεως κατά κρατικών αρχών όπως η Riksskatteverket.

Γ — Δυνατότητα χωρισμού του φόρου

28. Με το τρίτο ερώτημά του το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν, στην περίπτωση που η οδηγία περί πετρελαιοειδών έχει εφαρμογή

επί του επιμάχου φόρου, ο φόρος αυτός μπορεί να χωριστεί σε ένα συμβιβάστο και ένα μη συμβιβάστο με το κοινοτικό δίκαιο μέρος για τον λόγο ότι μπορεί να θεωρηθεί ως βασιζόμενος εν μέρει στις εκπομπές υδρογονανθράκων και οξειδίων του αζώτου. Κατά την άποψή μου, η εξέταση του τρίτου ερωτήματος παρέλκει στην παρούσα υπόθεση, όπου όλοι οι παράγοντες που λαμβάνονταν υπόψη για τον φόρο υπολογίζονταν βάσει στοιχείων που τηρούσε η Luftfartsverket σχετικά με την κατανάλωση καυσίμων και τις εκπομπές σε ένα μέσο αεροπορικό δρομολόγιο.

IV — Συμπέρασμα

29. Ενόψει των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο τις ακόλουθες απαντήσεις:

- « 1) Εθνικός φόρος επί της εσωτερικής αεροπλοΐας ο οποίος επιβάλλει επιβάρυνση συγκεκριμένου ποσού η οποία αναλύεται σε δύο μέρη που υπολογίζονται με αναφορά, πρώτον, σε στοιχεία επί της καταναλώσεως καυσίμων και, δεύτερον, σε στοιχεία επί των εκπομπών υδρογονανθράκων και οξειδίων του αζώτου, στοιχεία που αφορούν ένα μέσο αεροπορικό δρομολόγιο του τύπου του χρησιμοποιηθέντος αεροσκάφους, αποτελεί ειδικό φόρο καταναλώσεως επί της χρησιμοποίησεως καυσίμων για αεροσκάφη, ο οποίος, στο μέτρο που επιβάλλεται στις αεροπορικές μεταφορές εκτός από τις ιδιωτικές πτήσεις αναψυχής, δηλαδή στην εμπορική αεροπλοΐα, είναι αντίθετος προς το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή, εκτός αν αποδειχθεί ότι οι υπολογισμοί αυτοί εξασφαλίζουν ότι ο φόρος εξυπηρετεί γνήσια και σοβαρά τον

περιβαλλοντικό σκοπό να ενθαρρυνθεί η χρησιμοποίηση αεροσκαφών που επιβαρύνουν λιγότερο το περιβάλλον.

- 2) Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/81 έχει άμεσο αποτέλεσμα, οπότε μπορεί να τύχει επικλήσεως από ιδιώτη ενώπιον εθνικού δικαστηρίου κατά κρατικής αρχής.»