



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 3ης Απριλίου 2014*

«Οδηγία 2003/96/ΕΚ — Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων — Προϊόντα που δεν μνημονεύονται στην οδηγία 2003/96/ΕΚ — Έννοια του “ισοδυνάμου καυσίμου θέρμανσης ή καυσίμου κινητήρων”»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-43/13 και C-44/13,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 2012, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 28 Ιανουαρίου 2013, στο πλαίσιο των δικών

Hauptzollamt Köln

κατά

Kronos Titan GmbH (C-43/13)

και

Hauptzollamt Krefeld

κατά

Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (C-44/13),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, M. Safjan (εισηγητή), J. Malenovský, A. Prechal και K. Jürimäe, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Niilo Jääskinen

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- το Hauptzollamt Köln, εκπροσωπούμενο από τον J. Krebs,
- η Kronos Titan GmbH, εκπροσωπούμενη από τους W. Meilicke, και D. E. Rabback, Rechtsanwälte,
- το Hauptzollamt Krefeld, εκπροσωπούμενο από την X. Konoplev,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

- η Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH, εκπροσωπούμενη από τους D. Schiebold και N. Liebheit, Rechtsanwälte,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, A. Cunha και R. Collaço,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους C. Barslev και W. Mölls,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 3, 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 (ΕΕ L 283, σ. 51).
- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο διαφορών μεταξύ, αφενός, του Hauptzollamt Köln (κεντρικό τελωνείο της Κολωνίας) και της Kronos Titan GmbH (στο εξής: Kronos) και, αφετέρου, του Hauptzollamt Krefeld (κεντρικό τελωνείο του Krefeld) και της Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (στο εξής: RRBS), με αντικείμενο το επίπεδο φορολογίας που εφαρμόζεται, αφενός, στο τολουόλιο και, αφετέρου, στο ελαφρό πετρέλαιο (white spirit) καθώς και στο ελαφρό έλαιο Exxsol D60, προϊόντα που χρησιμοποιούν αντιστοίχως οι Kronos και RRBS ως καύσιμα θέρμανσης.

Το νομικό πλαίσιο

Η οδηγία 2003/96

- 3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 6, 9, 17 και 18 της οδηγίας 2003/96 έχουν ως εξής:
 - «(2) Η έλλειψη κοινοτικών διατάξεων που να επιβάλλουν ελάχιστο φορολογικό συντελεστή για την ηλεκτρική ενέργεια και τα ενεργειακά προϊόντα, πλην των πετρελαιοειδών, ενδέχεται να επηρεάσει αρνητικά την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.
 - (3) Η ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και η επίτευξη των στόχων άλλων κοινοτικών πολιτικών απαιτούν τον καθορισμό ελαχίστων επιπέδων φορολογίας σε κοινοτική κλίμακα για τα περισσότερα ενεργειακά προϊόντα, συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας, του φυσικού αερίου και του άνθρακα.
 - (4) Οι σημαντικές διαφορές στα εθνικά επίπεδα φορολογίας της ενέργειας που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να αποδειχθούν επιζήμιες για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.
 - (5) Ο καθορισμός των δεόντων κοινοτικών ελαχίστων επιπέδων φορολογίας θα επιτρέψει τη μείωση των υφισταμένων διαφορών στα εθνικά επίπεδα φορολογίας.
 - (6) Σύμφωνα με το άρθρο 6 της Συνθήκης [ΕΚ], οι απαιτήσεις περιβαλλοντικής προστασίας πρέπει να εντάσσονται στη χάραξη και την εφαρμογή άλλων κοινοτικών πολιτικών.

[...]

(9) Τα κράτη μέλη πρέπει να διαθέτουν την απαιτούμενη ευελιξία για τον καθορισμό και την εφαρμογή πολιτικών προσαρμοσμένων στα εθνικά πλαίσια.

[...]

(17) Πρέπει να καθοριστούν διαφορετικά κοινοτικά ελάχιστα επίπεδα φορολογίας ανάλογα με τη χρησιμοποίηση των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας.

(18) Τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων για ορισμένους βιομηχανικούς και εμπορικούς σκοπούς και τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης υπόκεινται κατά κανόνα σε χαμηλότερη φορολογία από τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως προωθητικά.»

4 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2003/96 ορίζει ότι τα κράτη μέλη επιβάλλουν φορολογία στα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια σύμφωνα με την οδηγία αυτή.

5 Το άρθρο 2 της οδηγίας αυτής περιέχει, στις παραγράφους 1, 3 και 5, τις ακόλουθες διατάξεις:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ο όρος “ενεργειακά προϊόντα” εφαρμόζεται στα προϊόντα:

α) [...]

β) που υπάγονται στους κωδικούς [...] 2704 έως 2715 της ΣΟ·

γ) που υπάγονται στους κωδικούς 2901 και 2902 της ΣΟ·

[...]

3. Όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, να διατεθούν προς πώληση ή να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα κινητήρων ή ως καύσιμα θέρμανσης, τα ενεργειακά προϊόντα, εκτός εκείνων για τα οποία καθορίζεται επίπεδο φορολογίας στην παρούσα οδηγία, φορολογούνται, αναλόγως της χρήσης, με το[ν] συντελεστή του ισοδυνάμου καυσίμου θέρμανσης ή καυσίμου κινητήρων.

Εκτός από τα φορολογητέα προϊόντα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, κάθε άλλος υδρογονάνθρακας, εκτός της τύρφης, που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί, διατίθεται προς πώληση ή χρησιμοποιείται για θέρμανση, φορολογείται με το συντελεστή του ισοδυνάμου ενεργειακού προϊόντος.

[...]

5. Οι κωδικοί της συνδυασμένης ονοματολογίας στους οποίους παραπέμπει η παρούσα οδηγία είναι εκείνοι που περιλαμβάνονται στον κανονισμό (ΕΚ) 2031/2001 της Επιτροπής, της 6ης Αυγούστου 2001, που τροποποιεί το παράρτημα I του Κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο [(ΕΕ L 279, σ. 1)].

[...]»

6 Το άρθρο 4 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Τα επίπεδα φορολογίας που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στα ενεργειακά προϊόντα και στην ηλεκτρική ενέργεια τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 2 δεν μπορούν να είναι χαμηλότερα από τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως “επίπεδο φορολογίας” νοείται το σύνολο των εισπραττόμενων επιβαρύνσεων από όλους τους έμμεσους φόρους (εξαιρουμένου του ΦΠΑ) που υπολογίζονται άμεσα ή έμμεσα για την ποσότητα ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας κατά τη στιγμή της παράδοσης προς κατανάλωση.»

- 7 Τα άρθρα 7 και 8 της εν λόγω οδηγίας ορίζουν ότι τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που εφαρμόζονται, αντιστοίχως, στα καύσιμα κινητήρων και στα προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων καθορίζονται σύμφωνα με το παράρτημα I, πίνακας A ή B, της ίδιας οδηγίας. Κατά το άρθρο 9 της οδηγίας, τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας των καυσίμων θέρμανσης ορίζονται σύμφωνα με το παράρτημα I, πίνακας Γ.
- 8 Κανείς από τους πίνακες αυτούς δεν περιέχει τα επίπεδα αναφορικά με το τολουόλιο (κωδικός 2902 30 00 της ΣΟ) ούτε για το ελαφρό πετρέλαιο (white spirit) ή το ελαφρό έλαιο (τα δύο τελευταία υπάγονται στον κωδικό 2710 11 21 της ΣΟ).
- 9 Το παράρτημα I, πίνακας Γ, της οδηγίας 2003/96 έχει ως εξής:

Πίνακας Γ — Ελάχιστα επίπεδα φορολογίας των καυσίμων θέρμανσης και της ηλεκτρικής ενέργειας

	Επιχειρηματική χρήση	Μη επιχειρηματική χρήση
Πετρέλαιο εσωτερικής καύσης (ευρώ ανά 1 000 λίτρα) Κωδικός ΣΟ 2710 19 41 έως 2710 19 49	21	21
Βαρύ πετρέλαιο (ευρώ ανά 1 000 kg) Κωδικός ΣΟ 2710 19 61 έως 2710 19 69	15	15
Κηροζίνη (ευρώ ανά 1 000 λίτρα) Κωδικός ΣΟ 2710 19 21 και 2710 19 25	0	0
Υγραέριο (ευρώ ανά 1 000 kg) Κωδικός ΣΟ 2711 12 11 έως 2711 19 00	0	0
Φυσικό αέριο (ευρώ ανά gigajoule μεικτή θερμογόνος δύναμη) Κωδικός ΣΟ 2711 11 00 και 2711 21 00	0,15	0,3
Άνθρακας και οπτάνθρακας (ευρώ ανά gigajoule) Κωδικός ΣΟ 2701, 2702 και 2704	0,15	0,3
Ηλεκτρική ενέργεια (ευρώ ανά MWh) Κωδικός ΣΟ 2716	0,5	1,0

Το γερμανικό δίκαιο

- 10 Το άρθρο 2 του νόμου περί ενεργειακού φόρου (Energiesteuergesetz), της 15ης Ιουλίου 2006 (στο εξής: EnergieStG), όπως ίσχυε τα έτη 2007 και 2008, χρόνο των πραγματικών γεγονότων των κυρίων δικών, ορίζει τα εξής:
- «(1) Ο φόρος ανέρχεται,
1. για 1 000 λίτρα πετρέλαιο εσωτερικής καύσεως των διακρίσεων 2710 11 41 έως 2710 11 49 της [ΣΟ]
- [...]
- β) με περιεκτικότητα σε θείο μέχρι 10 mg/kg, σε 654,50 [ευρώ]
- [...]
- (3) Κατά παρέκκλιση από τις παραγράφους 1 και 2, ο φόρος ανέρχεται [...] [ακολουθεί συνοπτικός κατάλογος πέντε σημείων —σε ορισμένες περιπτώσεις με υποδιαίρεσεις— σχετικά με ενεργειακά προϊόντα και τους αντίστοιχους ουσιαστικά μειωμένους φορολογικούς συντελεστές όσον αφορά, μεταξύ άλλων, το πετρέλαιο εσωτερικής καύσεως των διακρίσεων 2710 19 41 έως 2710 19 49 της ΣΟ, καθώς και το πετρέλαιο εξωτερικής καύσεως των διακρίσεων 2710 19 61 έως 2710 19 69 της ΣΟ],
- όταν τα ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται ως καύσιμο θέρμανσης ή δηλώνονται ως τέτοια. [...]
- (4) Άλλα ενεργειακά προϊόντα, εκτός εκείνων που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως 3, υπόκεινται στον ίδιο φόρο με τα ενεργειακά προϊόντα που είναι τα πλησιέστερα από απόψεως συνθέσεως και σκοπού χρήσεως. [...]»

Οι διαφορές των κυρίων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα

Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης στην υπόθεση C-43/13

- 11 Η Kronos παρασκευάζει σκόνη διοξειδίου του τιτανίου, η οποία αποκαλείται «λευκή χρωστική». Για την πρόκληση της επιδιωκόμενης χημικής αντιδράσεως, απαιτείται θερμοκρασία 1 650 βαθμών Κελσίου. Η Kronos επιτυγχάνει τη θερμοκρασία αυτή εξαερώνοντας τολουόλιο που ψεκάζεται με τη χρήση οξυγόνου εντός καυστήρα.
- 12 Το 2007, η Kronos υπέβαλε στο Hauptzollamt Köln δήλωση που αφορούσε ενεργειακό φόρο ύψους 1,1 εκατομμυρίου ευρώ για τη χρήση τολουολίου. Για τον σκοπό αυτό, ακολούθησε πιστά τη νομική άποψη του Hauptzollamt Köln εφαρμόζοντας φορολογικό συντελεστή 654,50 ευρώ ανά 1 000 kg. Ο συντελεστής αυτός καθορίζεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο b, του EnergieStG για τη βενζίνη των διακρίσεων 2710 11 41 έως 2710 11 49 της ΣΟ με περιεκτικότητα σε θείο έως 10 mg/kg. Συγχρόνως, η Kronos υπέβαλε ένσταση κατά της δήλωσής της, ζητώντας την εφαρμογή ενός εκ των ουσιαστικά μειωμένων συντελεστών που καθορίζονται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, του EnergieStG και αφορούν σειρά άλλων ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης.
- 13 Δεδομένου ότι το τολουόλιο δεν περιλαμβάνεται στο άρθρο 2 του EnergieStG, θα έπρεπε, ως εκ τούτου, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, να εφαρμοσθεί ο φορολογικός συντελεστής του ενεργειακού προϊόντος που είναι το πλησιέστερο από άποψη συνθέσεως και σκοπού χρήσεως.

- 14 Η προσφυγή που ασκήθηκε κατόπιν της απορρίψεως της ενστάσεως κατέληξε ενώπιον του Finanzgericht, το οποίο έκρινε ότι έπρεπε να ληφθεί υπόψη το άρθρο 2, παράγραφος 3, πρώτο και τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96. Το εν λόγω δικαστήριο έκανε δεκτό ότι, εφόσον το τολουόλιο χρησιμοποιούνταν ως καύσιμο θέρμανσης, ο φορολογικός συντελεστής δεν μπορούσε, βάσει μιας σύμφωνης προς την προμνησθείσα διάταξη της οδηγίας 2003/96 ερμηνείας του άρθρου 2 του EnergieStG, να προκύπτει από το άρθρο 2, παράγραφος 1, του EnergieStG, αλλά έπρεπε να αντληθεί από το άρθρο 2, παράγραφος 3, του εν λόγω νόμου, καθότι μόνον σε αυτήν την τελευταία διάταξη καθορίζονται φορολογικοί συντελεστές για καύσιμα θέρμανσης.
- 15 Το Hauptzollamt Köln άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Finanzgericht ενώπιον του Bundesfinanzhof.

Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης στην υπόθεση C-44/13

- 16 Η RRBS παρασκευάζει επενδύσεις επιφανειών μέσω θερμικής διαδικασίας. Για τον σκοπό αυτόν, χρησιμοποιεί προς καύση αφορολόγητο ελαφρό πετρέλαιο (white spirit) σε βαρέλια (διάκριση 2710 11 21 της ΣΟ) και το ελαφρό έλαιο Exxsol D60 της ίδιας διακρίσεως.
- 17 Με πράξεις περί καταλογισμού φόρου της 1ης Δεκεμβρίου 2008 και της 7ης Δεκεμβρίου 2009 αναφορικά με τα έτη 2007 και 2008, το Hauptzollamt Krefeld επέβαλε, για το ελαφρό πετρέλαιο και το ελαφρό έλαιο Exxsol D60, ενεργειακό φόρο συνολικού ποσού 134 747,70 ευρώ, βάσει φορολογικού συντελεστή 654,50 ευρώ ανά 1 000 kg. Ο συντελεστής αυτός καθορίζεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο b, του EnergieStG για τη βενζίνη των διακρίσεων 2710 11 41 έως 2710 11 49 της ΣΟ με περιεκτικότητα σε θείο έως 10 mg/kg. Δεδομένου ότι η ένστασή της δεν τελεσφόρησε, η RRBS άσκησε προσφυγή, ζητώντας την εφαρμογή ενός εκ των ουσιωδώς μειωμένων συντελεστών οι οποίοι καθορίζονται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, του EnergieStG και αφορούν σειρά άλλων ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης.
- 18 Δεδομένου ότι το ελαφρό πετρέλαιο και το ελαφρό έλαιο Exxsol D60 δεν περιλαμβάνονται στο άρθρο 2 του EnergieStG, θα έπρεπε, ως εκ τούτου, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, να εφαρμοσθεί ο φορολογικός συντελεστής του ενεργειακού προϊόντος που είναι το πλησιέστερο από άποψη συνθέσεως και σκοπού χρήσεως.
- 19 Η προσφυγή κατέληξε ενώπιον του Finanzgericht, το οποίο έκρινε ότι έπρεπε να ληφθεί υπόψη το άρθρο 2, παράγραφος 3, πρώτο και τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96. Κατά το εν λόγω δικαστήριο, εφόσον το ελαφρό πετρέλαιο και το ελαφρό έλαιο Exxsol D60 χρησιμοποιούνταν ως καύσιμα θέρμανσης, ο φορολογικός συντελεστής μπορούσε, βάσει μιας σύμφωνης προς την προμνησθείσα διάταξη της οδηγίας 2003/96 ερμηνείας του άρθρου 2 του EnergieStG, να αντληθεί όχι από το άρθρο 2, παράγραφος 1, του EnergieStG, αλλά από το άρθρο 2, παράγραφος 3, του EnergieStG, καθότι μόνον σε αυτήν τη διάταξη καθορίζονται φορολογικοί συντελεστές για καύσιμα θέρμανσης.
- 20 Το Hauptzollamt Krefeld άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του Finanzgericht ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

Το προδικαστικό ερώτημα

- 21 Το αιτούν δικαστήριο, καίτοι τείνει προς την άποψη ότι η υψηλή φορολόγηση των επίμαχων προϊόντων, παρά τη χρήση τους ως καυσίμων θέρμανσης, συνάδει προς τις επιταγές της οδηγίας 2003/96, εκτιμά, εντούτοις, ότι υφίστανται ως προς τούτο ορισμένες αμφιβολίες.

- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο είναι πανομοιότυπο στις δύο υποθέσεις:

«Επιβάλλεται κατά το άρθρο 2, παράγραφος 3, της [οδηγίας 2003/96] η φορολόγηση άλλων ενεργειακών προϊόντων, εκτός εκείνων για τα οποία καθορίζεται επίπεδο φορολογίας στην οδηγία, με φορολογικό συντελεστή που ισχύει κατά το εθνικό δίκαιο για τη χρήση ενεργειακού προϊόντος ως καυσίμου θέρμανσης, εφόσον και τα άλλα αυτά ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης; Ή μπορεί για το άλλο αυτό ενεργειακό προϊόν, το οποίο όταν χρησιμοποιείται ως καύσιμο θέρμανσης είναι ισοδύναμο με συγκεκριμένο ενεργειακό προϊόν, να εφαρμόζεται ο φορολογικός συντελεστής που καθορίζεται κατά το εθνικό δίκαιο για το ισοδύναμο προϊόν, ακόμη και αν πρόκειται για ενιαίο φορολογικό συντελεστή ο οποίος ισχύει για αμφότερες τις χρήσεις ως καυσίμου κινητήρων και ως καυσίμου θέρμανσης;»

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

- 23 Με διάταξη της 7ης Φεβρουαρίου 2013, ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου διέταξε τη συνεκδίκαση των υποθέσεων C-43/13 και C-44/13 προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 24 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί πώς πρέπει να ερμηνευθεί ο περιεχόμενος στο άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 όρος, κατά τον οποίο τα ενεργειακά προϊόντα, εκτός εκείνων για τα οποία καθορίζεται επίπεδο φορολογίας στην εν λόγω οδηγία, φορολογούνται, αναλόγως της χρήσεώς τους, με τον συντελεστή του ισοδύναμου καυσίμου θέρμανσης ή καυσίμου κινητήρων.
- 25 Προκαταρκτικώς υπενθυμίζεται ότι, για τον προσδιορισμό του περιεχομένου διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνονται συγχρόνως υπόψη το γράμμα της, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί της (απόφαση *Spedition Welter*, C-306/12, EU:C:2013:650, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 26 Όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96, είναι αληθές ότι διάφορες γλωσσικές αποδόσεις, συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, η ισπανική, η γερμανική, η αγγλική, η γαλλική και η ιταλική απόδοση, παραθέτουν, για τον καθορισμό του εφαρμοστέου επιπέδου φορολογίας, ως πρώτο κριτήριο τη «χρήση», ενώ το κριτήριο του «ισοδύναμου» προϊόντος έπεται. Η ακολουθία αυτή υποδηλώνει ενδεχομένως ότι πρέπει, καταρχάς, να εξεταστεί ποια είναι η συγκεκριμένη χρήση του επίμαχου προϊόντος και, μόνον στη συνέχεια, να προσδιοριστεί ποιο προϊόν αναφοράς είναι «ισοδύναμο».
- 27 Δεδομένου ότι η σειρά παραθέσεως των προμνησθέντων κριτηρίων δεν είναι, εντούτοις, η ίδια σε όλες τις γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας 2003/96, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η επίμαχη στις υποθέσεις των κυρίων δικών διάταξη και οι σκοποί της επιβεβαιώνουν την πρόταξη της συγκεκριμένης χρήσεως του προϊόντος έναντι του κριτηρίου της ισοδυναμίας.
- 28 Όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η επίμαχη στις υποθέσεις των κυρίων δικών διάταξη, διαπιστώνεται ότι η οικονομία της οδηγίας 2003/96 βασίζεται σε μια σαφή διάκριση μεταξύ των καυσίμων κινητήρων και των καυσίμων θέρμανσης. Η διάκριση αυτή, την οποία εισάγουν οι αιτιολογικές σκέψεις 17 και 18 της οδηγίας αυτής, εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, δυνάμει των άρθρων 7 έως 9 αυτής, σχετικά με τον τρόπο καθορισμού των ελαχίστων επιπέδων φορολογίας που

εφαρμόζονται, αφενός, στα καύσιμα θέρμανσης και, αφετέρου, στα καύσιμα κινητήρων και στα προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων για ορισμένους βιομηχανικούς και εμπορικούς σκοπούς.

- 29 Παραπέμποντας στα προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων, το άρθρο 8 της οδηγίας 2003/96 αποσαφηνίζει τη λειτουργία που επιτελεί το κριτήριο της χρήσεως στο πλαίσιο της οδηγίας αυτής, δηλαδή τη δυνατότητα φορολογήσεως ενός συγκεκριμένου προϊόντος, αναλόγως της χρήσεώς του είτε ως καυσίμου κινητήρων είτε ως καυσίμου θέρμανσης.
- 30 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η οικονομία της οδηγίας 2003/96 βασίζεται σε μια σαφή διάκριση μεταξύ των καυσίμων κινητήρων και των καυσίμων θέρμανσης σε συνάρτηση, μεταξύ άλλων, με το κριτήριο χρήσεως.
- 31 Όσον αφορά τους σκοπούς που επιδιώκονται από το καθεστώς στο οποίο εντάσσεται η επίμαχη στις υποθέσεις των κύριων δικών διάταξη, διαπιστώνεται ότι, από τις αιτιολογικές σκέψεις 3 έως 5 της οδηγίας 2003/96, προκύπτει ότι βούληση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν, μέσω της διακρίσεως μεταξύ καυσίμων κινητήρων και καυσίμων θέρμανσης και της προβλέψεως ορισμένου αριθμού ελαχίστων φορολογικών συντελεστών, να διασφαλίσει την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.
- 32 Η ερμηνεία, επομένως, του άρθρου 2, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εφαρμόζουν σε κάθε προϊόν, το οποίο χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων ή ως καύσιμο θέρμανσης, ένα φορολογικό συντελεστή που προβλέπεται, αντιστοίχως, για άλλο καύσιμο κινητήρων ή για άλλο καύσιμο θέρμανσης καθιστά δυνατή την προσέγγιση των εθνικών φορολογικών καθεστώτων, αποτρεπόμενου παράλληλα του ενδεχόμενου το ίδιο προϊόν να φορολογείται σε ορισμένα κράτη μέλη ως καύσιμο κινητήρων, ενώ σε άλλα κράτη μέλη να υπόκειται στον συντελεστή των καυσίμων θέρμανσης. Κατά την ως άνω ερμηνεία, ο μηχανισμός τον οποίο καθιερώνει η διάταξη αυτή συμβάλλει αποτελεσματικά στην ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.
- 33 Επιπλέον, η ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 κατά την έννοια ότι το κριτήριο της χρήσεως ως καυσίμου κινητήρων ή ως καυσίμου θέρμανσης έχει καθοριστική σημασία καθιστά δυνατή την αποτροπή ενδεχομένων στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ προϊόντων που χρησιμοποιούνται για τους ίδιους σκοπούς.
- 34 Επομένως, πρέπει, καταρχάς, να προσδιορίζεται η χρήση του επίμαχου προϊόντος ως καυσίμου κινητήρων ή ως καυσίμου θέρμανσης, προτού καθοριστεί, στη συνέχεια, ποιο είναι, αναλόγως της περιπτώσεως, το καύσιμο κινητήρων ή το καύσιμο θέρμανσης που του είναι ισοδύναμο κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.
- 35 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 48 των προτάσεών του, η έννοια της «ισοδυναμίας του προϊόντος» πρέπει να ερμηνευθεί, κατά το μέτρο του δυνατού, υπό το πρίσμα της υποκαταστασιμότητας ή της εναλλαξιμότητας των επίμαχων ενεργειακών προϊόντων. Στις υποθέσεις των κυρίων δικών πρέπει, επομένως, να εξετασθεί κατά πόσον ένα από τα προϊόντα που περιλαμβάνονται στο παράρτημα I, πίνακας Γ, της οδηγίας 2003/96 θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως υποκατάστατο των προμνησθέντων ενεργειακών προϊόντων προκειμένου να επιτευχθεί το αποτέλεσμα που επιδιώκεται εν προκειμένω. Κατά τον τρόπο αυτό, εξασφαλίζεται ότι δύο προϊόντα που επιτελούν την ίδια λειτουργία φορολογούνται στο ίδιο επίπεδο.
- 36 Πρέπει, επίσης, να διευκρινιστεί ότι, στο μέτρο που δεν υπάρχει υποκατάσταση κατά την έννοια της προηγούμενης σκέψεως, πρέπει να προσδιορίζεται, αναλόγως της περιπτώσεως, το καύσιμο κινητήρων ή το καύσιμο θέρμανσης το οποίο, εκ της συνθέσεώς του και εκ της αποστολής του, είναι το εγγύτερο στο επίμαχο προϊόν. Κατ' αυτόν τον τρόπο τηρείται, επομένως, η υποχρέωση διακρίσεως μεταξύ καυσίμων κινητήρων και καυσίμων θέρμανσης όσον αφορά τα προϊόντα για τα οποία δεν έχουν καθοριστεί επιμέρους ελάχιστα επίπεδα φορολογίας σε κλίμακα Ευρωπαϊκής Ένωσης.

- 37 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το «ισοδύναμο καύσιμο θέρμανσης ή καύσιμο κινητήρων», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96, πρέπει να καθορίζεται, καταρχάς, σε συνάρτηση με τη χρήση του επίμαχου προϊόντος ως καυσίμου θέρμανσης ή ως καυσίμου κινητήρων, προτού προσδιοριστεί το προϊόν εκείνο από τα περιλαμβανόμενα στον σχετικό πίνακα του παραρτήματος I της οδηγίας 2003/96 καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης, του οποίου τη χρήση υποκαθιστά πράγματι το επίμαχο προϊόν ή, σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο, το προϊόν εκείνο το οποίο, εκ της συνθέσεως ή εκ της αποστολής του, είναι το εγγύτερο προς το επίμαχο προϊόν.
- 38 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο περιεχόμενος στο άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 όρος, κατά τον οποίο τα ενεργειακά προϊόντα, εκτός εκείνων για τα οποία καθορίζεται επίπεδο φορολογίας στην εν λόγω οδηγία, φορολογούνται, αναλόγως της χρήσεώς τους, με τον συντελεστή του ισοδύναμου καυσίμου θέρμανσης ή καυσίμου κινητήρων, έχει την έννοια ότι πρέπει να προσδιορίζεται, καταρχάς, κατά πόσον το επίμαχο προϊόν χρησιμοποιείται ως καύσιμο θέρμανσης ή ως καύσιμο κινητήρων, προτού καθοριστεί, στη συνέχεια, ποιο καύσιμο θέρμανσης ή καύσιμο κινητήρων, αναλόγως της περιπτώσεως, εξ αυτών που περιλαμβάνονται στον σχετικό πίνακα του παραρτήματος I της οδηγίας αυτής, υποκαθιστά πράγματι στη χρήση το επίμαχο προϊόν ή, εάν δεν υπάρχει τέτοιο προϊόν, ποιο εξ αυτών των καυσίμων θέρμανσης ή καυσίμων κινητήρων είναι, εκ της συνθέσεως ή εκ της αποστολής του, το εγγύτερο προς αυτό.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 39 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους των κυρίων δικών τον χαρακτήρα παρεμπόδισης που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

Ο όρος του άρθρου 2, παράγραφος 3, 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, κατά τον οποίο τα ενεργειακά προϊόντα, εκτός εκείνων για τα οποία καθορίζεται επίπεδο φορολογίας στην εν λόγω οδηγία, φορολογούνται, αναλόγως της χρήσεώς τους, με τον συντελεστή του ισοδύναμου καυσίμου θέρμανσης ή καυσίμου κινητήρων, έχει την έννοια ότι πρέπει να προσδιορίζεται, καταρχάς, κατά πόσον το επίμαχο προϊόν χρησιμοποιείται ως καύσιμο θέρμανσης ή ως καύσιμο κινητήρων, προτού καθοριστεί, στη συνέχεια, ποιο καύσιμο θέρμανσης ή καύσιμο κινητήρων, αναλόγως της περιπτώσεως, εξ αυτών που περιλαμβάνονται στον σχετικό πίνακα του παραρτήματος I της οδηγίας αυτής, υποκαθιστά πράγματι στη χρήση το επίμαχο προϊόν ή, εάν δεν υπάρχει τέτοιο προϊόν, ποιο εξ αυτών των καυσίμων θέρμανσης ή καυσίμων κινητήρων είναι, εκ της συνθέσεως ή εκ της αποστολής του, το εγγύτερο προς αυτό.

(υπογραφές)