



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MACIEJ SZPUNAR
της 22ας Φεβρουαρίου 2018¹

Υπόθεση C-49/17

Koppers Denmark Denmark ApS
κατά
Skatteministeriet

[αίτηση του Østre Landsret
(εφετείου της ανατολικής περιφέρειας, Δανία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Άρθρο 21, παράγραφος 3 – Κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων σε εγκατάσταση παραγωγής ενεργειακών προϊόντων – Ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούμενα κατά άλλον τρόπο εκτός της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης – Κατανάλωση διαλύτη ως καυσίμου σε εγκατάσταση απόσταξης πίσσας»

Εισαγωγή

1. Το νομικό ζήτημα της υπό κρίση υπόθεσης αφορά κατ' ουσίαν τη σχέση μεταξύ διαφόρων διατάξεων 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 ενέργειας². Πρέπει να γίνει δεκτό ότι η οδηγία αυτή δεν αποτελεί πρότυπο σαφούς και λογικής νομοτεχνικής διάρθρωσης, με αποτέλεσμα να καθίσταται δύσκολη η από κάθε άποψη απόλυτα συνεπής και ικανοποιητική ερμηνεία της. Κατά τη γνώμη μου, η ανάλυση των διατάξεων της οδηγίας που αποτελούν αντικείμενο ενδιαφέροντος του αιτούντος δικαστηρίου, υπό το πρίσμα των λοιπών διατάξεων της εν λόγω οδηγίας, παρέχει τη δυνατότητα να δοθεί οριστική απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα, έστω και αν η απάντηση αυτή, από πλευράς συνεκτικότητας των ρυθμίσεων της οδηγίας, είναι αρκούντως ικανοποιητική.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

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

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

² ΕΕ 2003, L 283, σ. 51.

3. Το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας οριοθετεί το πεδίο εφαρμογής της ως εξής:

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

[...]

β) που υπάγονται στους κωδικούς 2701, 2702 και 2704 έως 2715 της ΣΟ·

[...]

4. Η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται:

[...]

β) στις ακόλουθες χρήσεις των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας:

- ενεργειακά προϊόντα για άλλους σκοπούς εκτός της χρήσης ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης,

[...]».

4. Κατά το άρθρο 21 της οδηγίας 2003/96:

«1. Εκτός από τις γενικές διατάξεις οι οποίες καθορίζουν τη γενεσιουργό αιτία του φόρου και τις διατάξεις σχετικά με τους όρους καταβολής που προβλέπονται στην οδηγία 92/12/ΕΟΚ³, ο φόρος επί των ενεργειακών προϊόντων καθίσταται επίσης απαιτητός κατά την επέλευση μιας εκ των γενεσιουργών αιτιών που αναφέρονται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, της παρούσας οδηγίας.

[...]

3. Η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός μίας εγκατάστασης παραγωγής ενεργειακών προϊόντων, δεν θεωρείται ως γενεσιουργός αιτία επιβολής φόρου, εάν η κατανάλωση συνίσταται σε ενεργειακά προϊόντα που παράγονται εντός της εγκατάστασης. [...] Όταν η κατανάλωση γίνεται για λόγους άσχετους προς την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων και ειδικότερα για την προώθηση οχημάτων, αυτό θεωρείται ως γενεσιουργός αιτία επιβολής φόρου.

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

5. Σύμφωνα με τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην αίτηση προδικαστικής απόφασης, κατά την κρίσιμη περίοδο, ο διαλύτης που χρησιμοποιούνταν ως καύσιμο θέρμανσης φορολογούνταν στη Δανία δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 3, του mineralolieafgiftsloven (δανικού νόμου περί φορολογίας ορυκτελαίων), του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του kuldioxidafgiftsloven (δανικού νόμου περί φορολογίας του διοξειδίου του άνθρακα) και του άρθρου 1, παράγραφος 1, του svonlafgiftsloven (δανικού νόμου περί φορολογίας του θείου).

³ Οδηγία του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1). Η εν λόγω οδηγία βρισκόταν σε ισχύ κατά τον κρίσιμο για τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης χρόνο. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, η γενεσιουργός αιτία επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ενεργειακών προϊόντων είναι η παραγωγή ή η εισαγωγή τους στο έδαφος της Ένωσης.

6. Το άρθρο 7, παράγραφος 3, του δανικού νόμου περί φορολογίας του διοξειδίου του άνθρακα και το άρθρο 8, παράγραφος 4, του δανικού νόμου περί φορολογίας του θείου μετέφεραν στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96. Το άρθρο 7, παράγραφος 3, του δανικού νόμου περί φορολογίας του διοξειδίου του άνθρακα, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης χρόνο, είχε ως εξής:

«Ενεργειακά προϊόντα καλυπτόμενα από το άρθρο 2, παράγραφος 1, που χρησιμοποιούνται απευθείας για την παραγωγή ισοδύναμου ενεργειακού προϊόντος απαλλάσσονται του φόρου επί του διοξειδίου του άνθρακα. Ωστόσο, αυτό δεν ισχύει για ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων».

Κατά τον κρίσιμο για τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης χρόνο, το άρθρο 8, παράγραφος 4, του δανικού νόμου περί φορολογίας του θείου είχε ως εξής:

«Ενεργειακά προϊόντα καλυπτόμενα από την παράγραφο 1, που χρησιμοποιούνται απευθείας για την παραγωγή ισοδύναμου ενεργειακού προϊόντος, απαλλάσσονται του φόρου επί του θείου. Ωστόσο, αυτό δεν ισχύει για ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων».

Το ιστορικό, η διαδικασία και το προδικαστικό ερώτημα

7. Η Koppers Denmark ApS (στο εξής: Koppers Denmark) αποτελεί εταιρία δανικού δικαίου. Η εν λόγω εταιρία παράγει στις εγκαταστάσεις της στο Nyborg (Δανία) σειρά προϊόντων προερχόμενων από τη διύλιση και απόσταξη πίσσας από λιθάνθρακα, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και διαλύτης, η παραγωγή του οποίου αντιστοιχεί περίπου στο 3-4 % της συνολικής παραγωγής. Όλα τα ανωτέρω προϊόντα υπάγονται στους κωδικούς 2707 και 2708 της ΣΟ.

8. Μεταξύ των παραγόμενων προϊόντων στις εγκαταστάσεις της εταιρίας Koppers Denmark στο Nyborg, ο διαλύτης αποτελεί το μοναδικό προϊόν το οποίο χρησιμοποιείται από την εταιρία ως καύσιμο θέρμανσης και, ως εκ τούτου, υπόκειται κατά κανόνα σε φορολογία επί των ενεργειακών προϊόντων. Τα υπόλοιπα προϊόντα, ακόμη και αν υπάρχει δυνατότητα να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης, δεν χρησιμοποιούνται ως τέτοια και, ως εκ τούτου, δεν υπόκεινται σε αντίστοιχη φορολογία.

9. Η παραγωγή λαμβάνει χώρα σε μονάδα απόσταξης πίσσας από λιθάνθρακα και σε μονάδα παραγωγής ναφθαλίνης. Οι μονάδες συνδέονται μεταξύ τους και εξαρτώνται από κοινή παροχή θερμότητας και κοινό σύστημα ελέγχου διεργασιών. Τα κατάλοιπα της μονάδας απόσταξης πίσσας από λιθάνθρακα υφίστανται περαιτέρω επεξεργασία στη μονάδα παραγωγής ναφθαλίνης, εν συνεχεία δε ο διαλύτης που παράγεται στη μονάδα ναφθαλίνης χρησιμοποιείται ως καύσιμο θέρμανσης στη μονάδα απόσταξης πίσσας από λιθάνθρακα. Ο διαλύτης κατόπιν χρησιμοποιείται ως εφεδρικό καύσιμο για την καύση αερίων απόσταξης προερχομένων τόσο από τη μονάδα απόσταξης πίσσας από λιθάνθρακα όσο και από τη μονάδα παραγωγής ναφθαλίνης. Η θερμότητα από τη διαδικασία καύσης επαναχρησιμοποιείται στις μονάδες.

10. Η Koppers Denmark υπήγαγε αρχικά την κατανάλωση διαλύτη σε φόρο επί των ενεργειακών προϊόντων, αλλά με τις από 13 Νοεμβρίου 2008 και 22 Δεκεμβρίου 2008 επιστολές της ζήτησε επιστροφή φόρου για την περίοδο από την 1η Οκτωβρίου 2005 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2007. Στις 24 Σεπτεμβρίου 2010 η δανική φορολογική αρχή (SKAT) έκρινε ότι η εκ μέρους της Koppers Denmark κατανάλωση διαλύτη ως καυσίμου θέρμανσης στη μονάδα απόσταξης πίσσας από λιθάνθρακα δεν απαλλάσσεται από τη φορολογία, λόγω του ότι ο διαλύτης δεν χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή ισοδύναμου ενεργειακού προϊόντος, εξυπακουσμένου ότι τα παραγόμενα προϊόντα δεν υπόκεινται σε φορολογία.

11. Η Koppers Denmark προσέφυγε κατά της ως άνω απόφασης ενώπιον της Landsskatteretten (εθνικής δευτεροβάθμιας φορολογικής επιτροπής), η οποία στις 8 Ιουνίου 2015 επικύρωσε την απόφαση της SKAT, με την αιτιολογία, μεταξύ άλλων, ότι η κατανάλωση διαλύτη ως καυσίμου θέρμανσης δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96, διότι, εν προκειμένω, ο διαλύτης δεν χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων υπαγόμενων στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Στις 7 Σεπτεμβρίου 2015, η Koppers Denmark προσέφυγε κατά της απόφασης της Landsskatteretten ενώπιον του Retten i Svendborg (τοπικού δικαστηρίου του Svendborg, Δανία), το οποίο έκρινε ότι η υπόθεση είναι μείζονος ενδιαφέροντος με αποτέλεσμα να την παραπέμψει, προκειμένου να κριθεί σε πρώτο βαθμό, ενώπιον του Østre Landsret (εφετείου της ανατολικής περιφέρειας, Δανία), κατά την παράγραφο 226, στοιχείο 1, του Retsplejeloven (δανικού νόμου περί απονομής της δικαιοσύνης).

12. Το τελευταίο αυτό δικαστήριο, διατηρώντας αμφιβολίες ως προς την ορθή ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1. Έχει το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας [2003/96] την έννοια ότι η κατανάλωση ιδιοπαραγόμενων ενεργειακών προϊόντων για την παραγωγή άλλων ενεργειακών προϊόντων απαλλάσσεται του φόρου σε περίπτωση όπως αυτή της υπόθεσης της κύριας δίκης, στο πλαίσιο της οποίας τα παραγόμενα ενεργειακά προϊόντα δεν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης;
2. Έχει το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας [2003/96] την έννοια ότι τα κράτη μέλη δύναται να περιορίσουν το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής κατά τέτοιο τρόπο ώστε να καλύπτει αποκλειστικά την κατανάλωση ενεργειακού προϊόντος που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ισοδύναμου ενεργειακού προϊόντος (δηλ. ενεργειακού προϊόντος το οποίο επίσης φορολογείται, όπως και το καταναλωμένο ενεργειακό προϊόν);»

13. Η εν λόγω αίτηση προδικαστικής απόφασης περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Φεβρουαρίου 2017. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Koppers Denmark, η Δανική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Οι ίδιοι διάδικοι εκπροσωπήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 10ης Ιανουαρίου 2018.

Ανάλυση

Πρώτο προδικαστικό ερώτημα

Εισαγωγικές παρατηρήσεις

14. Υπενθυμίζεται ότι, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ζητείται να διευκρινιστεί εάν, υπό το πρίσμα του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96, η κατανάλωση ενός ενεργειακού προϊόντος από τον παραγωγό του ως καυσίμου θέρμανσης για την παραγωγή άλλων ενεργειακών προϊόντων αποτελεί γενεσιουργό αιτία επιβολής του φόρου επί των ενεργειακών προϊόντων, στην περίπτωση κατά την οποία τα παραγόμενα κατά τον τρόπο αυτόν ενεργειακά προϊόντα δεν προορίζονται για χρήση, αλλά ούτε και χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης.

15. Το κύριο νομικό ζήτημα της υπό κρίση υπόθεσης είναι η ερμηνεία της έννοιας των ενεργειακών προϊόντων, όσον αφορά τα προϊόντα τα οποία ναι μεν εμπίπτουν στον ορισμό των ενεργειακών προϊόντων του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96, αλλά ούτε προορίζονται για χρήση ούτε χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης, οπότε, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της εν λόγω οδηγίας, η τελευταία δεν εφαρμόζεται σε αυτά.

16. Η Koppers Denmark υποστηρίζει ότι θα πρέπει να γίνει γραμματική ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96, βάσει της οποίας η χρησιμοποιούμενη στη διάταξη αυτή έννοια των ενεργειακών προϊόντων θα πρέπει να γίνει αντιληπτή ως περιλαμβάνουσα όλα τα προϊόντα τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό του άρθρου 2, παράγραφος 1, της ίδιας αυτής οδηγίας. Αντιθέτως, η Δανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή φρονούν ότι ο ως άνω ορισμός των ενεργειακών προϊόντων πρέπει να ερμηνευθεί σε συνδυασμό με την εξαίρεση του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της εν λόγω οδηγίας. Συγκεκριμένα, κατά τη γνώμη τους, η χρησιμοποιούμενη στο άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας έννοια των ενεργειακών προϊόντων καλύπτει αποκλειστικά και μόνον τα προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, δηλαδή εκείνα που προορίζονται για χρήση ή που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης.

17. Εκ πρώτης όψεως, ενδέχεται να δημιουργηθεί η εντύπωση ότι, εφόσον η εγκατάσταση περί της οποίας κάνει λόγο το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 χρησιμοποιεί τα παραγόμενα σε αυτήν ενεργειακά προϊόντα ως καύσιμα θέρμανσης, τότε εξ ορισμού η εν λόγω εγκατάσταση αποτελεί εγκατάσταση παραγωγής ενεργειακών προϊόντων και συνεπώς η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται αυτοδικαίως. Ενδεχομένως όμως, πρόθεση του νομοθέτη δεν ήταν αυτή, καθόσον σε τέτοια περίπτωση θα καθίστατο κενή περιεχομένου η διάταξη του άρθρου 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας, η οποία μνημονεύει τα μη παραγόμενα εντός της εγκατάστασης ενεργειακά προϊόντα και τα προϊόντα ηλεκτρικής ενέργειας τα οποία καταναλώνονται για παραγωγή άλλων ενεργειακών προϊόντων. Κατά τη γνώμη μου, το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 αφορά την τελική παραγωγή της εγκατάστασης και όχι υποπροϊόντα, τα οποία καταναλώνονται στη συνέχεια κατά την παραγωγή άλλων προϊόντων. Σχετικά με την τελευταία περίπτωση, δύναται ενδεχομένως να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 21, παράγραφος 6, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, ενώ, για την εφαρμογή του άρθρου της 21, παράγραφος 3, απαιτείται ως προϋπόθεση τα ενεργειακά προϊόντα να αποτελούν την τελική παραγωγή της εγκατάστασης.

18. Κατόπιν τούτου, είναι αναγκαίο, αφενός, να διενεργηθεί ανάλυση της αμοιβαίας σύνδεσης μεταξύ του ορισμού των ενεργειακών προϊόντων κατ' άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 και, αφετέρου, του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση της ίδιας οδηγίας. Το γράμμα των δύο ως άνω διατάξεων επιδέχεται διάφορες ερμηνείες. Η πρώτη από αυτές είναι η ερμηνεία που περιορίζει την έννοια των ενεργειακών προϊόντων στα προϊόντα τα οποία δεν χρησιμοποιούνται με άλλον τρόπο εκτός της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης. Σύμφωνα με άλλη δυνατή ερμηνεία, το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96 αποκλείει μεν από τη δυνάμει της εν λόγω οδηγίας εναρμονισμένη φορολόγηση τα προϊόντα που αναφέρονται στη διάταξη αυτή, χωρίς όμως να επηρεάζει το πεδίο εφαρμογής των χρησιμοποιούμενων εννοιών.

Η συσταλτική ερμηνεία της έννοιας των ενεργειακών προϊόντων

19. Η πρώτη από τις προεκτεθείσες πιθανές ερμηνείες ευθυγραμμίζεται με τη συλλογιστική της Δανικής Κυβέρνησης και της Επιτροπής. Ως εκ τούτου, κατά τους ανωτέρω, το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96 πρέπει να ερμηνευθεί ως διάταξη η οποία περιορίζει γενικώς το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας. Κατά συνέπεια, η πρώτη περίπτωση της διάταξης συνιστά διευκρίνιση της έννοιας «ενεργειακό προϊόν» που παρατίθεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1,

της οδηγίας, με αποτέλεσμα κάθε χρήση της οικείας έννοιας σε επόμενες διατάξεις να πρέπει να γίνεται αντιληπτή ως περιλαμβάνουσα μόνον τα προϊόντα που ανήκουν στην κατηγορία των αναφερόμενων στο άρθρο 2, παράγραφος 1, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται κατά άλλον τρόπο παρά μόνον ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης.

20. Σύμφωνα με την ερμηνεία αυτή, το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η χρήση ενεργειακών προϊόντων ως καυσίμου θέρμανσης για την παραγωγή άλλων ενεργειακών προϊόντων δεν αποτελεί γενεσιουργό αιτία φόρου μόνο στην περίπτωση που τα άλλα ενεργειακά προϊόντα δεν χρησιμοποιούνται κατά άλλον τρόπο παρά μόνον ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης. Ένα τέτοιο συμπέρασμα είναι λογικό. Συγκεκριμένα, κατά τον τρόπο αυτό, μόνο τα προϊόντα που υπόκεινται σε φόρο δυνάμει των διατάξεων της ανωτέρω οδηγίας δύνανται να επηρεάσουν το επίπεδο φορολογίας των άλλων προϊόντων στα οποία εφαρμόζεται η οδηγία.

21. Η ερμηνεία αυτή έχει παρόλα αυτά ορισμένες ελλείψεις, οι οποίες, κατά τη γνώμη μου, αποτελούν εμπόδιο για την υιοθέτησή της.

Η κριτική της συσταλτικής ερμηνείας των ενεργειακών προϊόντων – τα γλωσσικά επιχειρήματα

22. Από πλευράς του γράμματος των διατάξεων της οδηγίας 2003/96, η ως άνω ερμηνεία παραβλέπει το γεγονός ότι το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96 δεν αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής της «τα προϊόντα που αναφέρονται στην παράγραφο 1» ή επίσης προϊόντα υπαγόμενα σε ορισμένους κωδικούς της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης. Σύμφωνα με τη ρητή διατύπωση της πρώτης περίπτωσης της διάταξης αυτής, η οδηγία 2003/96 δεν εφαρμόζεται σε «ενεργειακά προϊόντα [που χρησιμοποιούνται] για άλλους σκοπούς εκτός της χρήσης ως [καυσίμων] κινητήρων ή [καυσίμων] θέρμανσης»⁴.

23. Τούτο σημαίνει ότι τα προϊόντα που καλύπτονται από τον ορισμό του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 αλλά δεν χρησιμοποιούνται ούτε ως καύσιμα κινητήρων ούτε ως καύσιμα θέρμανσης δεν εμπίπτουν όντως στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας, αν και παραμένουν ενεργειακά προϊόντα κατά την έννοια των διατάξεών της. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι ο ίδιος ο ορισμός του άρθρου 2, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας για τα ενεργειακά προϊόντα διατυπώνει, για ορισμένες κατηγορίες προϊόντων, την επιφύλαξη ότι αποτελούν ενεργειακά προϊόντα μόνον εφόσον χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης. Αυτό ισχύει για τα προϊόντα που απαριθμούνται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α', δ' και η'. Ως προς τις υπόλοιπες περιπτώσεις όμως, ιδίως όσον αφορά τα προϊόντα που απαριθμούνται στο στοιχείο β' της διάταξης, τα οποία αποτελούν αντικείμενο της κύριας δίκης, δεν διατυπώνεται τέτοια επιφύλαξη.

24. Με τις γραπτές της παρατηρήσεις, η Επιτροπή εξηγεί το γεγονός αυτό επισημαίνοντας ότι ορισμένες κατηγορίες περιλαμβανόμενες στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 αφορούν προϊόντα τα οποία, κατά κανόνα, δεν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης, με αποτέλεσμα ο νομοθέτης να ορίσει ότι τα προϊόντα αυτά αποτελούν ενεργειακά προϊόντα αποκλειστικά στην περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης. Αντιθέτως, κατά τη γνώμη της Επιτροπής, τα προϊόντα που ανήκουν στις λοιπές κατηγορίες χρησιμοποιούνται συνήθως ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης, οπότε δεν είναι απαραίτητη τέτοια επιφύλαξη.

⁴ Η υπογράμμιση δική μου.

25. Γεγονός παραμένει ότι η πλειονότητα των απαριθμούμενων στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 προϊόντων περιλαμβάνει, αν και σε διαφορετικές αναλογίες, τόσο τα χρησιμοποιούμενα ή δυνάμενα να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης όσο και τα μη χρησιμοποιούμενα ή δυνάμενα να χρησιμοποιηθούν ως τέτοια. Κατά συνέπεια, εάν ο νομοθέτης ήθελε να χρησιμοποιήσει το κριτήριο του τρόπου χρήσης για τον ακριβή διαχωρισμό των ενεργειακών από τα λοιπά προϊόντα, θα ήταν αρκετό να δοθεί ένας ορισμός των ενεργειακών προϊόντων με μια κατάλληλη, γενική, εξαίρεση. Εντούτοις, πρόθεση του νομοθέτη ήταν προφανώς να διαχωρίσει τα προϊόντα τα οποία δεν αποτελούν σε καμία περίπτωση ενεργειακά προϊόντα, εφόσον δεν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης, από τα προϊόντα τα οποία παραμένουν μεν ενεργειακά προϊόντα κατά την έννοια της οδηγίας αλλά δεν υπόκεινται στις διατάξεις αυτής, εάν δεν (και μέχρις ότου) χρησιμοποιηθούν κατ' αυτόν τον τρόπο. Τούτο, κατά τη γνώμη μου, δεν επιτρέπει να λαμβάνεται υπόψη η διάταξη του άρθρου 2, παράγραφος 4, της οδηγίας 2003/96 ως εγγενές στοιχείο του ορισμού των ενεργειακών προϊόντων και να εξαγεται το συμπέρασμα ότι, οποτεδήποτε η οδηγία αυτή κάνει λόγο για ενεργειακά προϊόντα, η έννοια αυτή δεν περιλαμβάνει τα μη χρησιμοποιούμενα ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης, ακόμη και αν αυτά εμπίπτουν στον ορισμό του άρθρου 2, παράγραφος 1.

26. Παρομοίως, δεν με πείθει το επιχείρημα της Επιτροπής που στηρίζεται στην απαίτηση ομοιόμορφης ερμηνείας της έννοιας «ενεργειακά προϊόντα» του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96. Κατά τους ισχυρισμούς της Επιτροπής, στο πλαίσιο της συγκεκριμένης διάταξης, η εν λόγω έννοια αφορά τόσο τα χρησιμοποιούμενα από την εγκατάσταση προϊόντα για την παραγωγή άλλων ενεργειακών προϊόντων (θα τα ονομάσω «ενδιάμεσα προϊόντα»), όσο και τα ίδια τα τελικά προϊόντα. Εφόσον λοιπόν τα ενδιάμεσα προϊόντα πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμο θέρμανσης, και ως εκ τούτου πρέπει να θεωρηθεί ότι εμπίπτουν στις διατάξεις της οδηγίας, τότε θα πρέπει και τα τελικά προϊόντα να υπόκεινται στις διατάξεις αυτές, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να αποκλειστούν από το πεδίο εφαρμογής τους δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 4, της οδηγίας 2003/96.

27. Είναι βεβαίως προφανές ότι ο ίδιος όρος θα πρέπει να έχει την ίδια έννοια στο πλαίσιο της ίδιας και αυτής νομικής πράξης, κατά μείζονα δε λόγο στο πλαίσιο της ίδιας διάταξης. Είμαι ωστόσο της γνώμης ότι η ως άνω συλλογιστική της Επιτροπής εμπεριέχει σφάλμα το οποίο περιγράφεται στη λογική ως *retitio principii* (εν αρχή αιτείσθαι, το αποδεικτέο θεωρείται αποδεδειγμένο). Είναι πρόδηλο ότι το ενδιάμεσο προϊόν θα πρέπει να χρησιμοποιείται ως καύσιμο θέρμανσης κατά τη διαδικασία παραγωγής του τελικού προϊόντος. Συγκεκριμένα, άλλος τρόπος χρήσης του συγκεκριμένου προϊόντος δεν θα μπορούσε να αποτελέσει γενεσιουργό αιτία φόρου δυνάμει της οδηγίας 2003/96, οπότε δεν θα υπήρχε και δυνατότητα ενδεχόμενης εφαρμογής του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας. Επομένως, η προϋπόθεση για τη χρήση ενός ενεργειακού προϊόντος ως καυσίμου θέρμανσης πληρούται αναπόφευκτα εδώ. Κάτι τέτοιο όμως δεν προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της εν λόγω οδηγίας στην ερμηνεία της έννοιας «ενεργειακά προϊόντα» σε σχέση με τα ενδιάμεσα προϊόντα, αλλά από την *πραγματική* χρήση τους ως καυσίμων.

28. Συνεπώς, η Επιτροπή υπέπεσε στο ως άνω λογικό σφάλμα επεκτείνοντας την πραγματική χρήση των ενδιάμεσων προϊόντων στην κατανόηση της έννοιας των «ενεργειακών προϊόντων» σε σχέση με τα τελικά προϊόντα. Παράλληλα, το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι «η χρήση προϊόντων που εμπίπτουν στον ορισμό του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ως καυσίμων θέρμανσης για την παραγωγή άλλων προϊόντων που υπάγονται στον ίδιο ορισμό δεν θεωρείται ως γενεσιουργός αιτία επιβολής φόρου». Μία τέτοια συλλογιστική έχει απόλυτο νόημα, χωρίς να παρίσταται ανάγκη προσφυγής στο άρθρο 2, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας. Επομένως, ο κανόνας της ομοιόμορφης ερμηνείας της ίδιας έννοιας στο πλαίσιο της ίδιας και αυτής διάταξης δεν αποκλείει τη δυνατότητα ερμηνείας της έννοιας «ενεργειακά προϊόντα» κατά τρόπο ώστε να περιλαμβάνει όλα τα προϊόντα που εμπίπτουν στον ορισμό του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96.

29. Ωστόσο, οι κυριότεροι λόγοι για τους οποίους δεν πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να γίνει δεκτή η θέση που επιτάσσει συνδυασμένη ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφοι 1 και 4, της οδηγίας 2003/96 είναι συστηματικού χαρακτήρα.

Η ανάλυση του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96 στο πλαίσιο των λοιπών διατάξεων της οδηγίας αυτής

30. Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/96, η οδηγία αυτή εφαρμόζεται, εκτός των απαριθμούμενων στη διάταξη αυτή ενεργειακών προϊόντων, και στην ηλεκτρική ενέργεια. Η ηλεκτρική ενέργεια, όπως και τα ενεργειακά προϊόντα, υπόκειται σε φορολογία δυνάμει της εν λόγω οδηγίας, αν και βάσει ελαφρώς διαφορετικών αρχών σε σχέση με τα πρώτα. Παράλληλα, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', τρίτη και τέταρτη περίπτωση, της ίδιας οδηγίας, η τελευταία δεν εφαρμόζεται σε ηλεκτρική ενέργεια «που χρησιμοποιείται κυρίως για χημική αναγωγή και στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής και μεταλλουργικής κατεργασίας», όπως επίσης «όταν συμμετέχει κατά ποσοστό άνω του 50 % στο κόστος ενός προϊόντος». Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, απαλλάσσονται υποχρεωτικώς από τη φορολογία «ενεργειακά προϊόντα και ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας [...]».

31. Σύμφωνα με όλες τις αρχές ερμηνείας των νομοθετικών διατάξεων, όλες οι περιπτώσεις του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι παράγουν το ίδιο αποτέλεσμα, δηλαδή υπό την έννοια ότι πρέπει να έχουν την ίδια σχέση με τις λοιπές διατάξεις της οδηγίας. Αν γίνει όμως δεκτό ότι το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της εν λόγω οδηγίας περιορίζει τον ορισμό της έννοιας των «ενεργειακών προϊόντων» της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, κατά τρόπο ώστε η έννοια αυτή να γίνεται αντιληπτή στις επόμενες διατάξεις ως μη περιλαμβάνουσα τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται με άλλο τρόπο εκτός της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης, το ίδιο ακριβώς θα πρέπει αναλογικά να ισχύσει ως προς την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', τρίτη και τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας. Συναφώς, η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για χημική αναγωγή και στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής και μεταλλουργικής κατεργασίας, καθώς και αυτή που συμμετέχει κατά ποσοστό άνω του 50 % στο κόστος προϊόντων δεν περιλαμβάνεται στον ορισμό της ηλεκτρικής ενέργειας κατά την έννοια της οδηγίας 2003/96. Συνεπώς, δεν θα μπορεί να παράγει αποτελέσματα όσον αφορά τη φορολόγηση άλλων προϊόντων εμπίπτοντων στις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας.

32. Τούτο περαιτέρω θα οδηγούσε σε παράλογα αποτελέσματα κατά το άρθρο 14, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, καθώς θα σήμαινε ότι τα ενεργειακά προϊόντα και η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, η οποία χρησιμοποιείται για σκοπούς χημικής αναγωγής και στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής και μεταλλουργικής κατεργασίας, καθώς και όταν αυτή συμμετέχει κατά ποσοστό άνω του 50 % στο κόστος ενός προϊόντος, δεν θα τύγχαναν απαλλαγής και συνεπώς θα έπρεπε να φορολογηθούν, κατά τους γενικούς κανόνες που προβλέπει η οδηγία. Ένα τέτοιο αποτέλεσμα είναι απαράδεκτο για τρεις λόγους.

33. Πρώτον, η ηλεκτρική ενέργεια, μετά την παραγωγή, αποστέλλεται στο δίκτυο από το οποίο οι χρήστες, μέσω διανομών, τροφοδοτούνται με συγκεκριμένες ποσότητες ενέργειας. Συνεπώς, δεν υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ, αφενός, συγκεκριμένου παραγωγού και της παραγόμενης από αυτόν ηλεκτρικής ενέργειας και, αφετέρου, συγκεκριμένου χρήστη. Κατά μείζονα λόγο, δεν υπάρχει σύνδεσμος μεταξύ, αφενός, παραγωγού ή διανομέα ενεργειακών προϊόντων χρησιμοποιούμενων για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και, αφετέρου, του χρήστη της ενέργειας αυτής. Συνεπώς, η αναγνώριση και στη συνέχεια η φορολόγηση ενεργειακών προϊόντων χρησιμοποιούμενων για χημική αναγωγή και στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής και μεταλλουργικής κατεργασίας είναι εξαιρετικά δύσκολη, εάν όχι αδύνατη. Ακόμη δυσκολότερο είναι στην περίπτωση ενεργειακών προϊόντων που συμμετέχουν κατά ποσοστό άνω του 50 % στο κόστος άλλων προϊόντων.

34. Δεύτερον, ακόμη και αν ήταν δυνατή αυτή η επιλεκτική φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, αναλόγως του τρόπου χρήσης της ενέργειας αυτής ή του μεριδίου της στο κόστος παραγωγής άλλων προϊόντων, η φορολόγηση αυτή θα καθιστούσε κενή περιεχομένου την εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', τρίτη και τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96. Συγκεκριμένα, η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται κατά τον εκεί περιγραφόμενο τρόπο δεν θα φορολογούνταν ανεξάρτητα, αλλά η τιμή της θα περιλάμβανε τον φόρο επί των ενεργειακών προϊόντων που θα χρησιμοποιούνταν για την παραγωγή της, το βάρος του οποίου θα μετακυλιόταν αναμφίβολα, σύμφωνα με τη φύση των έμμεσων φόρων, στους χρήστες της ενέργειας αυτής.

35. Τρίτον και τελευταίο, η συγκεκριμένη ερμηνεία δεν συμβαδίζει ούτε με τον κανόνα του άρθρου 21, παράγραφος 5, της οδηγίας 2003/96, κατά τον οποίο η ηλεκτρική ενέργεια αρχίζει να υπόκειται σε φορολογία κατά τη στιγμή της προμήθειας από τον διανομέα. Ο συγκεκριμένος τρόπος προσδιορισμού της χρονικής στιγμής φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας είναι δυνατός χάρη στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας: δεδομένου ότι η ηλεκτρική ενέργεια φορολογείται ως τελικό προϊόν και όχι στο στάδιο του καυσίμου που χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή της, η χρονική στιγμή της φορολόγησης είναι δυνατό να μετατοπισθεί στο τελευταίο στάδιο της εμπορίας της ηλεκτρικής ενέργειας, ήτοι τη στιγμή της παράδοσής της στον παραλήπτη. Ακόμη όμως και αν γίνει δεκτό ότι ο αποκλεισμός ορισμένων τρόπων χρήσης ηλεκτρικής ενέργειας, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', τρίτη και τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, οδηγεί στη μη απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή της, η ενέργεια αυτή όχι μόνο θα φορολογούνταν *de facto*, παρά τον αποκλεισμό (βλ. προηγούμενο σημείο), αλλά επιπλέον η φορολόγηση αυτή θα λάμβανε χώρα στο στάδιο της παραγωγής και όχι της διανομής.

36. Για τους ανωτέρω λόγους, εκτιμώ ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό το σκεπτικό ότι η εξαίρεση του άρθρου 2, παράγραφος 4, σημείο β', της οδηγίας 2003/96 συνεπάγεται στενότερο ορισμό των εκεί απαριθμούμενων προϊόντων για τους σκοπούς των επόμενων διατάξεων της εν λόγω οδηγίας. Τούτο αφορά τόσο την ηλεκτρική ενέργεια για την οποία γίνεται λόγος στην τρίτη και τέταρτη περίπτωση της εν λόγω διάταξης όσο και τα ενεργειακά προϊόντα για τα οποία γίνεται λόγος στην πρώτη περίπτωση.

37. Κατά τη γνώμη μου, το ανωτέρω συμπέρασμα δεν ανατρέπεται από το γεγονός ότι το άρθρο 14, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 αφορά απαλλαγή από τον φόρο, ενώ το άρθρο 21, παράγραφος 3, της ίδιας οδηγίας κάνει λόγο για περιστατικό μη δυνάμενο να αποτελέσει γενεσιουργό αιτία του φόρου.

38. Αφενός, το πρακτικό αποτέλεσμα και στις δύο περιπτώσεις είναι το ίδιο. Στην περίπτωση όπου η εγκατάσταση χρησιμοποιεί ενεργειακά προϊόντα παραγόμενα από την ίδια για την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων, είναι δύσκολο να προσδιοριστεί άλλη χρονική στιγμή γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, οπότε το αποτέλεσμα είναι το ίδιο με αυτό που θα ήταν εάν τα προϊόντα αυτά ενέπιπταν στην απαλλαγή. Κατά τα λοιπά, η διάταξη αυτή μεταφέρθηκε κατ' αυτόν τον τρόπο στο δανικό δίκαιο (βλ. σημείο 6 των παρουσών προτάσεων).

39. Αφετέρου, δεν είναι σημαντική εν προκειμένω η επίδραση του μηχανισμού που προβλέπεται, αντίστοιχα, στα άρθρα 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96, αλλά ο περιγραφόμενος σε αυτά σύνδεσμος μεταξύ των επιμέρους προϊόντων. Τόσο η πρώτη όσο και η δεύτερη περίπτωση αφορούν προϊόντα που εμπίπτουν στις διατάξεις της οδηγίας, τα οποία χρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων, όπως είναι τα απαριθμούμενα στο άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', της οδηγίας (αντίστοιχα στην πρώτη περίπτωση της διάταξης του άρθρου 21, παράγραφος 3, και στην τρίτη και τέταρτη περίπτωση της διάταξης του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α'). Επομένως, η συνέπεια της μιας ή της άλλης ερμηνείας του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας για την απάντηση στο ερώτημα περί της εφαρμογής αμφοτέρων των διατάξεων πρέπει να είναι ταυτόσημη.

40. Συνοψίζοντας, η ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96, σύμφωνα με την οποία ο περιλαμβανόμενος σε αυτήν αποκλεισμός από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας συνεπάγεται ότι τα απαριθμούμενα σε αυτήν προϊόντα δεν μπορούν να επηρεάζουν το επίπεδο φορολογίας άλλων προϊόντων εμπίπτόντων στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, καταλήγει σε απαράδεκτα συμπεράσματα βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας. Συνεπώς, η ερμηνεία αυτή πρέπει να απορριφθεί, τόσο ως προς το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', τρίτη και τέταρτη περίπτωση όσο και ως προς την πρώτη περίπτωση.

Η ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96 ως sui generis απαλλαγή από τη φορολογία

41. Κατόπιν των ανωτέρω, είμαι της άποψης ότι το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96 χρήζει διαφορετικής ερμηνείας από αυτήν που προτείνουν η Δανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή. Κρίνω δηλαδή ότι η διάταξη αυτή συνιστά κατ' ουσίαν απαλλαγή των εκεί απαριθμούμενων προϊόντων από τη δύναμη της εν λόγω οδηγίας προβλεπόμενη φορολόγηση. Επομένως, τα προϊόντα αυτά δεν υπόκεινται σε εναρμονισμένη φορολογία, παραμένουν όμως ενεργειακά προϊόντα ή ηλεκτρική ενέργεια αντίστοιχα, κατά την έννοια της ίδιας οδηγίας. Η διατύπωση αυτής της απαλλαγής ως αποκλεισμού από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας έχει την έννοια ότι τα κράτη μέλη παραμένουν ελεύθερα να διαμορφώσουν την πιθανή φορολόγηση αυτών των προϊόντων βάσει επιμέρους εθνικών διατάξεων. Η ελευθερία αυτή είναι πολύ πιο περιορισμένη στην περίπτωση των προϊόντων του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 2003/96, από ό,τι σε εκείνη των απαλλασσόμενων δυνάμει των διατάξεων της⁵.

42. Η ερμηνεία αυτή καθιστά δυνατή τη διατήρηση της συνοχής των διατάξεων της οδηγίας όσον αφορά τη φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας. Επομένως, η απαλλαγή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 εφαρμόζεται επίσης στα προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, η οποία με τη σειρά της χρησιμοποιείται με έναν από τους τρόπους που απαριθμούνται στο άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', τρίτη και τέταρτη περίπτωση της οδηγίας, και ως εκ τούτου αποφεύγονται οι πρακτικές και λογικές δυσκολίες οι οποίες επισημαίνονται με τα σημεία 33 έως 35 των παρουσών προτάσεων.

43. Η ερμηνεία αυτή συμβαδίζει επίσης με την αρχική πρόταση της οδηγίας 2003/96, που υποβλήθηκε από την Επιτροπή⁶. Η πρόταση αυτή δεν περιείχε διάταξη αντίστοιχη του νυν άρθρου 2, παράγραφος 4, της οδηγίας. Αντ' αυτού, στην εν λόγω πρόταση είχε προβλεφθεί απαλλαγή από τη φορολόγηση ορισμένων κατηγοριών ενεργειακών προϊόντων, και ειδικότερα των μη χρησιμοποιούμενων ως καυσίμων κινητήρων ή ως καυσίμων θέρμανσης (νυν άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96), καθώς και της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται για χημική αναγωγή και στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής και μεταλλουργικής κατεργασίας (νυν άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96)⁷. Η αντίστοιχη διάταξη του σημερινού άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 παρέπεμπε ευθέως στον ορισμό των ενεργειακών προϊόντων, απαριθμώντας τους κωδικούς της ΣΟ των προϊόντων για την παραγωγή των οποίων δεν επιβαλλόταν φόρος επί ενεργειακών προϊόντων χρησιμοποιούμενων για τους σκοπούς της εν λόγω παραγωγής και παραγόμενων στην ίδια την εγκατάσταση⁸. Συνεπώς, κατά τη συλλογιστική που υιοθετήθηκε από την πρόταση της οδηγίας 2003/96, η παρούσα θέση της Δανικής Κυβέρνησης και της Επιτροπής δεν είναι υποστηρίξιμη, χωρίς μάλιστα να παρίσταται ανάγκη προσφυγής στη συστηματική ερμηνεία.

5 Άρθρο 3, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12. Βλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Fendt Italiana (C-145/06 και C-146/06, EU:C:2007:411, σκέψη 44).

6 COM(97) 30 τελικό.

7 Βλ. άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο α', της πρότασης.

8 Βλ. άρθρο 18, παράγραφος 3, της πρότασης.

44. Παρόμοια λογική επικράτησε και στο πλαίσιο της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή⁹, η οποία αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2003/96. Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 92/81, «τα πετρελαιοειδή τα οποία χρησιμοποιούνται για άλλο σκοπό εκτός από καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης» απαλλάσσονται από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης που προβλέπεται στην οδηγία αυτή. Επομένως, το άρθρο 4, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας εισήγαγε αντίστοιχο κανόνα με εκείνον του άρθρου 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος της οδηγίας 2003/96. Επομένως, και στο πλαίσιο της οδηγίας 92/81 θα ήταν δύσκολο να υποστηριχθεί η θέση της Δανικής Κυβέρνησης και της Επιτροπής στην υπό κρίση υπόθεση.

45. Η ερμηνεία που προτείνω να δοθεί στο άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 σημαίνει ότι η διάταξη αυτή (πρώτη περίοδος) έχει εφαρμογή κάθε φορά που τα παραγόμενα από την εγκατάσταση προϊόντα απαριθμούνται σε μία εκ των κατηγοριών του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας, ανεξαρτήτως του αν αυτά χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης.

46. Συναφώς, δεν συμμερίζομαι την άποψη που εκφράζει η Δανική Κυβέρνηση με τις παρατηρήσεις της στην παρούσα υπόθεση, κατά την οποία η ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 καθιστά κενό περιεχομένου το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση. Συγκεκριμένα, όπως επισήμανα ανωτέρω, σκοπός της τελευταίας αυτής διάταξης είναι κατ' ουσίαν η απαλλαγή των εκεί απαριθμούμενων προϊόντων από την εναρμονισμένη φορολόγηση δυνάμει της εν λόγω οδηγίας, αφήνοντας ταυτόχρονα τα κράτη μέλη ελεύθερα να φορολογούν τα προϊόντα αυτά κατά περίπτωση βάσει επιμέρους διατάξεων.

47. Για τον ίδιο λόγο, δεν υπάρχει κατά τη γνώμη μου καμία αντίφαση μεταξύ της ερμηνείας που προτείνω και των συμπερασμάτων τα οποία συνάγονται από την απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Ιουλίου 2007, *Fendt Italiana*¹⁰. Συγκεκριμένα, από την απόφαση αυτή απορρέει απλώς ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν δικαίωμα να επιβάλλουν την εναρμονισμένη φορολογία που προβλέπεται στην οδηγία 2003/96 στα προϊόντα τα οποία χρησιμοποιούνται με άλλο τρόπο εκτός της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης. Τούτο ωστόσο δεν σημαίνει ότι τα προϊόντα αυτά παύουν να αποτελούν ενεργειακά προϊόντα κατά την έννοια της οδηγίας αυτής. Άλλωστε, το ίδιο το Δικαστήριο χρησιμοποιεί τον όρο «ενεργειακά προϊόντα» για την εν λόγω κατηγορία προϊόντων¹¹.

48. Παραμένει το ερώτημα σχετικά με τη *ratio legis* του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96, ερμηνευόμενου κατά τον τρόπο τον οποίο προτείνω. Πράγματι, μολονότι η αιτιολογία για την απαλλαγή των προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ανεξαρτήτως της μετέπειτα κατανάλωσης της ηλεκτρικής ενέργειας αυτής, είναι κατανοητή ακόμη και για τους λόγους που αναφέρονται στα σημεία 33 έως 35 των παρουσών προτάσεων, εντούτοις ενδέχεται να μη φαίνεται πλήρως δικαιολογημένη η μη φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων ενεργειακών προϊόντων, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης.

49. Κατά την άποψη της Δανικής Κυβέρνησης και της Επιτροπής, η διάταξη του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 αποβλέπει στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης των ενεργειακών προϊόντων άμεσα και έμμεσα, μέσω της φορολόγησης των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή τους. Ο σκοπός της εν λόγω διάταξης συνηγορεί υπέρ της ερμηνείας που πρότείνει η Δανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, κατά την οποία δεν θεωρείται γενεσιουργός αιτία του φόρου η χρήση και μόνον ενεργειακών προϊόντων για την παραγωγή άλλων φορολογούμενων ενεργειακών προϊόντων, και άρα προϊόντων χρησιμοποιούμενων ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης.

9 ΕΕ 1992, L 316, σ. 12.

10 C-145/06 και C-146/06, EU:C:2007:411.

11 Βλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, *Fendt Italiana* (C-145/06 και C-146/06, EU:C:2007:411, σκέψη 41).

50. Επισημαίνεται ωστόσο ότι η οδηγία 2003/96 δεν περιλαμβάνει γενική απαγόρευση της διπλής φορολόγησης των ενεργειακών προϊόντων. Ο κανόνας της άπαξ φορολόγησης ισχύει μόνο για την ηλεκτρική ενέργεια: η ηλεκτρική ενέργεια φορολογείται στο στάδιο της διανομής, ενώ τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή της τυγχάνουν απαλλαγής (βλ. σημεία 34 και 35 των παρουσών προτάσεων). Ωστόσο, σχετικά με τα ενεργειακά προϊόντα, το άρθρο 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας περιλαμβάνει μόνον προαιρετικά δικαιώματα για τα κράτη μέλη, σύμφωνα με τα οποία «μπορούν (τα κράτη μέλη) επίσης να θεωρήσουν την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας και άλλων ενεργειακών προϊόντων που δεν παράγονται μέσα στην εγκατάσταση και την κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας εντός μιας εγκατάστασης (ήτοι εγκατάστασης που παράγει ενεργειακά προϊόντα) [...], ως μη γενεσιουργούς αιτίες επιβολής φόρου». Επομένως, μπορούν κάλλιστα να υπόκεινται στον φόρο και τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων ενεργειακών προϊόντων αλλά δεν παράγονται στην ίδια εγκατάσταση, ανεξάρτητα από το αν θα φορολογηθούν και τα τελικά προϊόντα. Είναι αληθές ότι η Δανία έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής, απαλλάσσοντας από τη φορολόγηση όλα τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων, ανεξαρτήτως του τόπου παραγωγής τους¹². Ωστόσο, αυτό δεν μεταβάλλει το γεγονός ότι η οδηγία 2003/96 δεν περιέχει γενική αρχή για την ενιαία φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων.

51. Η δικαιολόγηση της διάταξης του άρθρου 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 φαίνεται να συνίσταται μάλλον στις δυσχέρειες τις οποίες θα προκαλούσε η φορολόγηση των προϊόντων που παράγονται και καταναλώνονται ταυτόχρονα στην ίδια μονάδα παραγωγής. Τούτο δεν θα αποτελούσε μόνον πρόσθετη επιβάρυνση για μια τέτοια εγκατάσταση, αλλά θα απαιτούσε επίσης αυστηρό έλεγχο από τις φορολογικές αρχές. Οι δυσχέρειες αυτές δεν ανακύπτουν στην περίπτωση ενεργειακών προϊόντων παραγόμενων από άλλον παραγωγό εκτός της εγκατάστασης στην οποία χρησιμοποιούνται ακολούθως, επειδή η φορολογική υποχρέωση γεννάται στο πρόσωπο του παραγωγού ή του διανομέα, ο οποίος μετακυλίζει στη συνέχεια το σχετικό βάρος στην τιμή των πωλούμενων ενεργειακών προϊόντων. Επομένως, η δεύτερη περίοδος της εν λόγω παραγράφου 3 αφήνει το ζήτημα της φορολογικής μεταχείρισης τέτοιων καταστάσεων στην ευχέρεια των κρατών μελών.

52. Έχω σαφώς επίγνωση του γεγονότος ότι και με αυτήν την αιτιολόγηση, η ερμηνεία που προτείνω να δοθεί στο άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, κατά την οποία η εκεί χρησιμοποιούμενη έννοια των «ενεργειακών προϊόντων» περιλαμβάνει όλα τα προϊόντα που απαριθμούνται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ακόμη και τα μη χρησιμοποιούμενα με άλλο τρόπο εκτός της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης, δημιουργεί κενό στο φορολογικό σύστημα που προβλέπει η εν λόγω οδηγία. Συγκεκριμένα, τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων, μη υποκείμενων σε φορολόγηση, πρέπει καταρχήν να φορολογούνται.

53. Ωστόσο, πρώτον, όπως η ίδια η Επιτροπή επισημαίνει με τις παρατηρήσεις της (βλ. σημείο 23 των παρουσών προτάσεων), το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α', δ', και η', της οδηγίας 2003/96 περιέχει αντίστοιχη επιφύλαξη για την περίπτωση των κατηγοριών προϊόντων, τα οποία χρησιμοποιούνται μόνο σποραδικά ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης. Συνεπώς, τα προϊόντα που ανήκουν σε αυτές τις κατηγορίες δεν αποτελούν ενεργειακά προϊόντα κατά την έννοια της οδηγίας, στον βαθμό που δεν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης. Ωστόσο, οι λοιπές κατηγορίες περιλαμβάνουν προϊόντα τα οποία συνήθως χρησιμοποιούνται ή προορίζονται για χρήση ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης. Ως εκ τούτου, το δυνητικό φορολογικό κενό θα αφορά εξαιρετικές περιπτώσεις, όπως είναι η υπόθεση της κύριας δίκης.

¹² Εν πάση περιπτώσει, τούτο προκύπτει κατά τη γνώμη μου από τις διατάξεις του δανικού νόμου που παρατίθενται στο σημείο 6 των παρουσών προτάσεων.

54. Δεύτερον, η ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 4, της οδηγίας 2003/96 ως διάταξης που περιορίζει το πεδίο των χρησιμοποιούμενων στο άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, εννοιών, πράγμα που θα προκαλούσε τις δυσχέρειες οι οποίες επισημάνθηκαν με τα σημεία 33 έως 35 των παρουσών προτάσεων, θα υπονόμει τη συνοχή του φορολογικού συστήματος το οποίο προβλέπει η εν λόγω οδηγία πολύ περισσότερο από το προαναφερθέν φορολογικό κενό που προκύπτει από την ερμηνεία την οποία προτείνω.

55. Γι' αυτόν επίσης τον λόγο, δεν πείθομαι από το επιχείρημα της Επιτροπής ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 πρέπει να ερμηνευθεί συσταλτικά, ως εξαίρεση από τον κανόνα της φορολόγησης των ενεργειακών προϊόντων. Πράγματι, οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά και, εν πάση περιπτώσει, όχι διασταλτικά, τούτο όμως δεν μπορεί να οδηγεί σε θεμελιώδεις ανακολουθίες όσον αφορά την ερμηνεία λοιπών διατάξεων της οδηγίας, όπως οι παρατιθέμενες στα σημεία 33 έως 35 των παρουσών προτάσεων.

56. Τρίτον και τελευταίο, η οδηγία 2003/96 περιέχει πολλές εξαιρέσεις, απαλλαγές και παρεκκλίσεις¹³. Εξ αυτού συνάγεται ότι το προβλεπόμενο στην εν λόγω οδηγία φορολογικό σύστημα δεν στηρίζεται στην αρχή της γενικής και άνευ εξαιρέσεων φορολόγησης, με αποτέλεσμα η μη φορολόγηση ενεργειακών προϊόντων χρησιμοποιούμενων στην ίδια εγκατάσταση στην οποία παρήχθησαν να μην είναι κατά τη γνώμη μου σε θέση να υπονομεύσει σημαντικά τη λογική του συστήματος αυτού.

57. Λαμβανομένων υπόψη όλων των προηγούμενων σκέψεων, η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα είναι η εξής: το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι η εκεί χρησιμοποιούμενη έννοια των «ενεργειακών προϊόντων» περιλαμβάνει όλα τα προϊόντα για τα οποία γίνεται λόγος στο άρθρο 2, παράγραφος 1 της οδηγίας αυτής, ανεξάρτητα από το αν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης.

Δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

58. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αφορά το ζήτημα εάν τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίσουν την εφαρμογή του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το ενεργειακό προϊόν χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων υποκείμενων σε φορολόγηση βάσει της οδηγίας. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει εάν πρόκειται μόνο για περιορισμό σχετικά με ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούμενα ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης, επομένως όσα δεν καλύπτονται από την εξαίρεση του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής, ή για περιορισμό μεγαλύτερης έκτασης, για παράδειγμα σχετικά με προϊόντα τα οποία δεν εμπίπτουν σε καμία από τις πολυάριθμες απαλλαγές που προβλέπονται στην εν λόγω οδηγία.

59. Ωστόσο, ανεξαρτήτως αυτού, είναι απαραίτητο να γίνει διάκριση μεταξύ της νομικής φύσης της διάταξης του άρθρου 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 και εκείνης του άρθρου 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας¹⁴.

60. Όσον αφορά το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, η διάταξη αυτή έχει δεσμευτικό χαρακτήρα για τα κράτη μέλη. Ως εκ τούτου, τα τελευταία έχουν την υποχρέωση να το μεταφέρουν στο εθνικό τους δίκαιο και να εξασφαλίσουν την πλήρη αποτελεσματικότητά του. Συνεπώς, δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να περιορίσουν το πεδίο εφαρμογής του κατά τρόπο που να αποκλίνει από την ορθή ερμηνεία του, όπως αυτή προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την απόφαση που

¹³ Εκτός των απαλλαγών που απαριθμούνται στις παρούσες προτάσεις, βλ., για παράδειγμα, άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', δεύτερη και πέμπτη περίπτωση, άρθρα 15 και 17, καθώς και παρεκκλίσεις για επιμέρους κράτη μέλη προβλεπόμενες στα άρθρα 18, 18α και 18β, της οδηγίας 2003/96.

¹⁴ Υπενθυμίζω ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 ορίζει ότι «τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να θεωρήσουν την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας και άλλων ενεργειακών προϊόντων που δεν παράγονται μέσα στην εγκατάσταση [...], ως μη γενεσιουργούς αιτίες επιβολής φόρου» (η υπογράμμιση δική μου).

θα εκδώσει το Δικαστήριο στην παρούσα υπόθεση. Επομένως, σε περίπτωση που το Δικαστήριο αποφανθεί, σύμφωνα με την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται στην παραγωγή όλων των ενεργειακών προϊόντων κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96, ανεξαρτήτως του τρόπου χρήσης τους, τα κράτη μέλη δεν θα έχουν το δικαίωμα να περιορίζουν την εφαρμογή της. Εξ αυτού συνάγεται ότι η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, στο πλαίσιο του άρθρου 21, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να είναι αρνητική.

61. Όσον αφορά τη διάταξη του άρθρου 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, αυτή έχει προαιρετικό χαρακτήρα, φαίνεται δε επιπροσθέτως να προβλέπει αρκετές παραλλαγές ως προς την εφαρμογή της. Ως εκ τούτου, είμαι πρόθυμος να δεχτώ ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν συναφώς πολύ μεγαλύτερο περιθώριο ευχέρειας.

62. Η κύρια δίκη αφορά όμως τη χρήση των ενεργειακών προϊόντων εντός της εγκατάστασης στην οποία παράγονται, με αποτέλεσμα να έχει εν προκειμένω εφαρμογή το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96. Συνεπώς, το ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία της δεύτερης περιόδου της εν λόγω διάταξης είναι υποθετικό. Επομένως, προτείνω η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα να περιοριστεί στην ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας.

Πρόταση

63. Κατόπιν των ανωτέρω προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο προδικαστικό ερώτημα που του υπέβαλε το Østre Landsret (εφετείο της ανατολικής περιφέρειας, Δανία):

- 1) Το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας του 2003/96/EK του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, έχει την έννοια ότι η εκεί χρησιμοποιούμενη έννοια των «ενεργειακών προϊόντων» περιλαμβάνει όλα τα προϊόντα για τα οποία γίνεται λόγος στο άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης.
- 2) Τα κράτη μέλη δεν έχουν εξουσία να περιορίσουν το πεδίο εφαρμογής της ως άνω διάταξης λόγω του είδους ή του τρόπου χρήσης των ενεργειακών προϊόντων που παράγονται από την εγκατάσταση στην οποία εφαρμόζεται η διάταξη αυτή.