



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 6ης Ιουνίου 2018\*

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Άρθρο 21, παράγραφος 3 – Γενεσιουργός αιτία επιβολής του φόρου – Κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων που παράγονται σε εγκατάσταση παραγωγής ενεργειακών προϊόντων – Ενεργειακά προϊόντα που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν κατ' άλλον τρόπο εκτός της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης – Κατανάλωση διαλύτη ως καυσίμου θέρμανσης στη μονάδα απόσταξης πίσσας»

Στην υπόθεση C-49/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Østre Landsret (εφετείο της ανατολικής περιφέρειας, Δανία) με απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Φεβρουαρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

**Koppers Denmark ApS**

κατά

**Skatteministeriet,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, C. G. Fernlund, A. Arabadjiev, S. Rodin και E. Regan (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: R. Schiano, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησης της 10ης Ιανουαρίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Koppers Denmark ApS, εκπροσωπούμενη από τον L. Kjør, advokat,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C. Thorning, επικουρούμενο από τον B. Søren Petersen, advokat,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Perrin και τον R. Lyal, επικουρούμενους από τον C. Bachmann, advokat,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 21, 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 2003, L 283, σ. 51).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Koppers Denmark ApS (στο εξής: Koppers) και του Skatteministeriet (Υπουργείου Φορολογίας, Δανία), σχετικά με την απόρριψη της αίτησης που του υπέβαλε η Koppers ζητώντας να της επιστραφεί ο ενεργειακός φόρος που κατέβαλε η εταιρία αυτή για την κατανάλωση διαλύτη ως καυσίμου μεταξύ 1ης Οκτωβρίου 2005 και 31ης Δεκεμβρίου 2007 (στο εξής: κρίσιμη περίοδος).

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 7, 11, 12, 22 και 24 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.
    - (7) Ως συμβαλλόμενο μέρος της Σύμβασης Πλαισίου των Ηνωμένων Εθνών για τις κλιματικές μεταβολές, η Ευρωπαϊκή Κοινότητα έχει επικυρώσει το πρωτόκολλο του Κιότο. Η φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και, όπου χρειάζεται, της ηλεκτρικής ενέργειας αποτελεί ένα εκ των διαθεσίμων μέσων προς επίτευξη των στόχων του πρωτοκόλλου του Κιότο.
- [...]
- (11) Οι φορολογικοί διακανονισμοί που επιτυγχάνονται προς εφαρμογή του παρόντος κοινοτικού πλαισίου για τη φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας αποτελούν αντικείμενο αποφάσεως εκάστου κράτους μέλους. Προς τούτο τα κράτη μέλη δύνανται να

αποφασίσουν να μην αυξήσουν τις συνολικές φορολογικές επιβαρύνσεις, εάν θεωρούν ότι η εφαρμογή αυτής της αρχής για φορολογική ουδετερότητα θα μπορούσε να συντελέσει στην αναδιάρθρωση και στον εκσυγχρονισμό των φορολογικών συστημάτων τους, ενθαρρύνοντας μια τακτική που θα οδηγήσει σε ευρύτερη προστασία του περιβάλλοντος και αυξημένη απασχόληση.

- (12) Οι τιμές της ενέργειας αποτελούν ζωτικά στοιχεία των κοινοτικών πολιτικών ενέργειας, μεταφορών και περιβάλλοντος.

[...]

- (22) Τα ενεργειακά προϊόντα υπάγονται ουσιαστικά σε κοινοτικό πλαίσιο όταν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων. Ως εκ τούτου, αποτελεί ίδιον της φύσης και της λογικής του φορολογικού συστήματος να αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του πλαισίου οι διπλές χρήσεις και οι όχι ως καύσιμα χρήσεις των ενεργειακών προϊόντων καθώς και οι ορυκτολογικές κατεργασίες. Η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται καθ' όμοιους τρόπους αντιμετωπίζεται αναλόγως.

[...]

- (24) Θα πρέπει να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να παρέχουν ορισμένες άλλες απαλλαγές ή μειώσεις των κοινοτικών ελάχιστων επιπέδων φορολογίας εφόσον τούτο δεν βλάπτει την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και δεν προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.»

- 4 Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη επιβάλλουν φορολογία στα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια σύμφωνα με την παρούσα οδηγία.»

- 5 Το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. 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,

[...]

Οι διατάξεις του άρθρου 20 ισχύουν ωστόσο για τα ενεργειακά αυτά προϊόντα.»

- 6 Το άρθρο 21, παράγραφος 3, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«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. Τα κράτη μέλη μπορούν 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 μίας εγκατάστασης παραγωγής καυσίμων που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ως μη γενεσιουργούς αιτίες επιβολής φόρου. [...]»

### ***Το δανικό δίκαιο***

- 7 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 των 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).
- 8 Το άρθρο 7, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογίας του διοξειδίου του άνθρακα και το άρθρο 8, παράγραφος 4, του νόμου περί φορολογίας του θείου μετέφεραν στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96.
- 9 Κατά την κρίσιμη περίοδο, το άρθρο 7, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογίας του διοξειδίου του άνθρακα είχε ως εξής:

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

- 10 Κατά την ίδια περίοδο, το άρθρο 8, παράγραφος 4, του νόμου περί φορολογίας του θείου προέβλεπε τα εξής:

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

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 11 Μέσω διύλισης και απόσταξης πίσσας από λιθάνθρακα, η Koppers παρασκευάζει στις εγκαταστάσεις της στο Nyborg (Δανία) τα ακόλουθα προϊόντα: στερεή πίσσα, αιθάλη ως πρώτη ύλη διύλισης, κρεόζωτο, ναφθαλίνη, NSR (naphthalene still residue – ναφθαλίνη ως στερεό υπόλειμμα) και διαλύτη. Το κύριο προϊόν της Koppers είναι η στερεή πίσσα, η οποία αντιπροσωπεύει περίπου το 45 % των κατεργασμένων προϊόντων της. Η παραγωγή διαλύτη από την Koppers αντιπροσωπεύει περίπου το 3 % έως 4 % της συνολικής παραγωγής της.
- 12 Η Koppers ασκεί τις δραστηριότητές της σε δύο μονάδες συνδεδεμένες μεταξύ τους και εξαρτώμενες από κοινή παροχή θερμότητας, στη μία εκ των οποίων πραγματοποιείται η απόσταξη πίσσας, ενώ στην άλλη παράγεται ναφθαλίνη. Τα κατάλοιπα της μονάδας απόσταξης πίσσας υφίστανται περαιτέρω επεξεργασία εντός της μονάδας παραγωγής ναφθαλίνης ενώ ο διαλύτης, που παράγεται δευτερευόντως στην τελευταία αυτή μονάδα, χρησιμοποιείται ως καύσιμο στη μονάδα απόσταξης

πίσσας. Ο διαλύτης χρησιμοποιείται επίσης ως εφεδρικό καύσιμο για την καύση των αερίων απόσταξης της μονάδας απόσταξης πίσσας και της μονάδας παραγωγής ναφθαλίνης. Η θερμότητα που εκλύεται από τη διαδικασία καύσης επαναχρησιμοποιείται στις ως άνω εγκαταστάσεις.

- 13 Όπως προκύπτει από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, όλα τα προϊόντα που παρασκευάζει η Koppers στις εγκαταστάσεις της στο Nyborg υπάγονται στους κωδικούς 2707 ή 2708 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας που περιλαμβάνεται στο παράρτημα I του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1, στο εξής: ΣΟ), και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα. Ωστόσο, ο διαλύτης είναι το μόνο παρασκευαζόμενο στις εγκαταστάσεις της Koppers προϊόν το οποίο χρησιμοποιείται από αυτήν ως καύσιμο και συνεπώς μπορεί να υπόκειται σε ενεργειακή φορολογία.
- 14 Η Koppers δήλωσε αρχικώς την εκ μέρους της κατανάλωση διαλύτη ως υποκείμενη σε φορολόγηση, πλην όμως, με επιστολές της 13ης Νοεμβρίου 2008 και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, ζήτησε την επιστροφή του φόρου για την κρίσιμη περίοδο, υποστηρίζοντας ότι η εν λόγω κατανάλωση απαλλάσσεται από τον φόρο.
- 15 Στις 24 Σεπτεμβρίου 2010, η SKAT (φορολογική αρχή, Δανία) εξέδωσε απόφαση με την οποία διαπίστωσε ότι η εκ μέρους της Koppers κατανάλωση διαλύτη ως καυσίμου στη μονάδα απόσταξης πίσσας δεν απαλλάσσόταν από τον φόρο, δεδομένου ότι ο διαλύτης δεν χρησιμοποιούνταν για την παραγωγή ισοδύναμης ενέργειας, καθόσον τα παρασκευαζόμενα προϊόντα δεν φορολογούνταν.
- 16 Η Koppers υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον της Landsskatteret (εθνικής δευτεροβάθμιας φορολογικής επιτροπής, Δανία), η οποία, στις 8 Ιουνίου 2015, επικύρωσε την απόφαση της φορολογικής αρχής, με την αιτιολογία, μεταξύ άλλων, ότι η εκ μέρους της Koppers κατανάλωση διαλύτη ως καυσίμου θέρμανσης δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96, δεδομένου ότι ο διαλύτης δεν χρησιμοποιούνταν για την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων υπαγόμενων στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής.
- 17 Στις 7 Σεπτεμβρίου 2015, η Koppers άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης της Landsskatteret (εθνικής δευτεροβάθμιας φορολογικής επιτροπής) ενώπιον του Retten i Svendborg (τοπικού δικαστηρίου του Svendborg, Δανία), το οποίο έκρινε ότι η υπόθεση είναι μείζονος ενδιαφέροντος με αποτέλεσμα να την παραπέμψει ενώπιον του Østre Landsret (εφετείου της ανατολικής περιφέρειας, Δανία), προκειμένου να αποφανθεί πρωτοδίκως επ' αυτής.
- 18 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η επίλυση της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, ερμηνεία που δημιουργεί εύλογες αμφιβολίες.
- 19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Østre Landsret (εφετείο της ανατολικής περιφέρειας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του 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 ως καύσιμα θέρμανσης;

2) Έχει το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας [2003/96] την έννοια ότι τα κράτη μέλη δύνανται 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 (δηλαδή ενεργειακού προϊόντος το οποίο επίσης φορολογείται, όπως και το καταναλωμένο ενεργειακό προϊόν);»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

### Επί του πρώτου ερωτήματος

- 20 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός της εγκατάστασης όπου αυτά παρήχθησαν με σκοπό την παρασκευή άλλων ενεργειακών προϊόντων εμπίπτει στην εξαίρεση περί της γενεσιουργού αιτίας επιβολής του φόρου που προβλέπει η εν λόγω διάταξη, όταν, σε μια κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, τα προϊόντα που παρασκευάζονται στο πλαίσιο της κύριας δραστηριότητας της οικείας εγκατάστασης προορίζονται για άλλους σκοπούς εκτός της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης.
- 21 Πρέπει να σημειωθεί ότι, μολονότι το γράμμα του άρθρου 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας αφορά την κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός εγκατάστασης παραγωγής ενεργειακών προϊόντων, εντούτοις δεν παρέχει καμία διευκρίνιση ως προς τις χρήσεις για τις οποίες προορίζονται τα τελικά προϊόντα που παρασκευάζονται στο πλαίσιο της κύριας δραστηριότητας της εν λόγω εγκατάστασης.
- 22 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σε περίπτωση που η γραμματική ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης δεν καθιστά δυνατή την εκτίμηση του ακριβούς περιεχομένου της, η επίμαχη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται με βάση τον σκοπό και τη γενική οικονομία της κανονιστικής ρύθμισης στην οποία εντάσσεται (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Austria Asphalt, C-248/16, EU:C:2017:643, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Όσον αφορά, πρώτον, την οικονομία της οδηγίας 2003/96, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα προϊόντα εκείνα τα οποία πρέπει να νοούνται ως «ενεργειακά προϊόντα» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής. Συναφώς, όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής απόφασης, το σύνολο των προϊόντων που παρασκευάζονται από την Koppers μπορούν να χαρακτηριστούν «ενεργειακά προϊόντα» κατά τη διάταξη αυτή, οπότε θα μπορούσε να εφαρμοστεί υπέρ της εταιρίας αυτής η προβλεπόμενη στο άρθρο 21, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας εξαίρεση περί της γενεσιουργού αιτίας επιβολής του φόρου.
- 24 Ωστόσο, επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 22 της ίδιας οδηγίας, ο νομοθέτης της Ένωσης έκρινε ότι τα ενεργειακά προϊόντα υπάγονται ουσιαστικά σε κανονιστικό πλαίσιο κοινό στα κράτη μέλη όταν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων και, ως εκ τούτου, αποτελεί ίδιον της φύσης και της λογικής του φορολογικού συστήματος να αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω πλαισίου, μεταξύ άλλων, τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για άλλους σκοπούς εκτός της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης. Επομένως, μολονότι εμπίπτουν στον ορισμό της έννοιας «ενεργειακά προϊόντα» του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96, τα προϊόντα αυτά αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής με την παράγραφο 4, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, του εν λόγω άρθρου αν δεν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων (βλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Fendt Italiana, C-145/06 και C-146/06, EU:C:2007:411, σκέψεις 35 και 43).



- 25 Ως εκ τούτου, όπως υποστηρίζουν η Δανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, από τον συνδυασμό των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 της οδηγίας 2003/96 προκύπτει ότι οι διατάξεις της οδηγίας αυτής εφαρμόζονται στα προϊόντα τα οποία, συγχρόνως, ορίζονται ως ενεργειακά προϊόντα και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της.
- 26 Κατ' εξαίρεση, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', τελευταία περίοδος, της οδηγίας 2003/96, ο νομοθέτης της Ένωσης προέβλεψε ότι, παρά ταύτα, οι διατάξεις του άρθρου 20 της οδηγίας αυτής εφαρμόζονται στα ενεργειακά προϊόντα που αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής δυνάμει άλλων διατάξεων του άρθρου της 2, παράγραφος 4. Επιβάλλεται όμως η διαπίστωση ότι δεν προβλέφθηκε αντίστοιχη εξαίρεση ως προς το άρθρο 21, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας.
- 27 Όπως προκύπτει από τα πληροφοριακά στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, τα προϊόντα που παρασκευάζονται από την Koppers στο πλαίσιο της κύριας δραστηριότητάς της, στο μέτρο που δεν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν, ιδίως λόγω των αντίστοιχων ιδιοτήτων τους, ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης, αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96. Ως εκ τούτου, η κατανάλωση διαλύτη για την παρασκευή τους δεν μπορεί να εμπίπτει στην εξαίρεση περί της γενεσιουργού αιτίας επιβολής του φόρου που προβλέπει το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας αυτής.
- 28 Δεύτερον, η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από τους σκοπούς που επιδιώκει η εν λόγω οδηγία. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η οδηγία 2003/96, προβλέποντας εναρμονισμένο φορολογικό καθεστώς των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, αποσκοπεί, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 7, 11, 12 και 24, στην επίτευξη διττού σκοπού συνιστάμενου, αφενός, στην προώθηση της ορθής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας με την αποφυγή, ιδίως, των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και, αφετέρου, στην ενθάρρυνση των σκοπών της περιβαλλοντικής πολιτικής (βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, σκέψη 26, και της 7ης Μαρτίου 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, σκέψεις 29 και 34 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Όπως υποστηρίζει η Δανική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της και όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 52 των προτάσεών του, η εφαρμογή του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής στην παρασκευή «ενεργειακών προϊόντων», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, παρά το γεγονός ότι τα προϊόντα αυτά προορίζονται για άλλους σκοπούς εκτός της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης, θα είχε ως συνέπεια τη δημιουργία κενού στο σύστημα της εναρμονισμένης φορολογίας που θεσπίστηκε από την εν λόγω οδηγία, με αποτέλεσμα να απαλλάσσονται του φόρου, σε μια κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, τα ενεργειακά προϊόντα που καταρχήν υπόκεινται σε αυτόν.
- 30 Πράγματι, υπό τις συνθήκες αυτές, αφενός, η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης διαλύτης, η οποία θα έπρεπε να υπόκειται σε φορολόγηση δυνάμει του άρθρου 1 της οδηγίας 2003/96, θα ενέπιπτε στην εξαίρεση περί της γενεσιουργού αιτίας επιβολής του φόρου που προβλέπει το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής. Αφετέρου, η μη φορολόγηση των εν λόγω προϊόντων δεν θα αντισταθμιζόταν από τη μεταγενέστερη φορολόγηση των παρασκευαζόμενων ενεργειακών προϊόντων, καθόσον αυτά δεν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα κινητήρων ή ως καύσιμα θέρμανσης.
- 31 Κατά συνέπεια, αν γινόταν δεκτό ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας τυγχάνει εφαρμογής σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, τούτο θα μπορούσε να υπονομεύσει την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας η οποία, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 28 της παρούσας απόφασης, αποτελεί έναν από τους σκοπούς που επιδιώκονται με τη θέσπιση του συγκεκριμένου καθεστώτος.

- 32 Επομένως, η διατήρηση της συνοχής του καθεστώτος της εναρμονισμένης φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων που θεσπίστηκε με την οδηγία 2003/96 επιβάλλει να μη θεωρείται η κατανάλωση των εν λόγω προϊόντων ως εμπύπτουσα στην εξαίρεση περί της γενεσιουργού αιτίας επιβολής του φόρου, δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας αυτής, παρά μόνον εφόσον πραγματοποιείται με σκοπό την παρασκευή προϊόντων τα οποία υπόκεινται τα ίδια σε τέτοια φορολόγηση λόγω της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή ως καυσίμων θέρμανσης.
- 33 Η ερμηνεία αυτή δεν ανατρέπεται από το επιχείρημα της Koppers ότι η ερμηνεία της έννοιας των «ενεργειακών προϊόντων» του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 βάσει αποκλειστικά και μόνον του ορισμού της εν λόγω έννοιας στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής είναι προτιμητέα για λόγους προστασίας του περιβάλλοντος και αξιοποίησης των πόρων, στο μέτρο που αυτό θα ενθάρρυνε τις επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν ενεργειακά προϊόντα που έχουν οι ίδιες παρασκευάσει.
- 34 Όπως υπομνήσθηκε με τη σκέψη 28 της παρούσας απόφασης, σκοπός της οδηγίας 2003/96 είναι, εκτός από την προώθηση της ορθής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας, η ενθάρρυνση των σκοπών της περιβαλλοντικής πολιτικής. Ωστόσο, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι αντιβαίνει προς τον σκοπό αυτόν η απαίτηση σύμφωνα με την οποία, προς τον σκοπό της εφαρμογής του άρθρου 21, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, τα παρασκευαζόμενα προϊόντα πρέπει να χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή ως καύσιμα θέρμανσης. Αντιθέτως, συνάγεται ότι, μέσω της διάταξης αυτής, ο νομοθέτης της Ένωσης επιχείρησε να συνδυάσει τους δύο σκοπούς που επιδιώκονται με την εν λόγω οδηγία.
- 35 Πράγματι, επισημαίνεται ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 προβλέπει απλώς τη δυνατότητα των κρατών μελών να θεωρούν, μεταξύ άλλων, ότι η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας και άλλων ενεργειακών προϊόντων για την παρασκευή ενεργειακών προϊόντων, όταν τα προϊόντα τα οποία καταναλώνονται δεν παράγονται τα ίδια εντός της εγκατάστασης, δεν συνιστά γενεσιουργό αιτία του φόρου.
- 36 Αντιθέτως, η εξαίρεση περί της γενεσιουργού αιτίας επιβολής του φόρου επιβάλλεται, δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας αυτής, όταν τα ενεργειακά προϊόντα που καταναλώνονται παρασκευάζονται τα ίδια εντός της εγκατάστασης. Επομένως, μέσω αυτής της υποχρέωσης που βαρύνει τα κράτη μέλη, ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να ευνοήσει τη δημιουργία συνθηκών για την επίτευξη παραγωγής με υψηλή ενεργειακή απόδοση.
- 37 Βάσει των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός της εγκατάστασης όπου αυτά παρήχθησαν με σκοπό την παρασκευή άλλων ενεργειακών προϊόντων δεν εμπίπτει στην εξαίρεση περί της γενεσιουργού αιτίας επιβολής του φόρου που προβλέπει η διάταξη αυτή, όταν, σε μια κατάσταση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα προϊόντα που παρασκευάζονται στο πλαίσιο της κύριας δραστηριότητας μιας τέτοιας εγκατάστασης προορίζονται για άλλους σκοπούς εκτός της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης.

### *Επί του δεύτερου ερωτήματος*

- 38 Λαμβανομένης υπόψη της απάντησης που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.



### Επί των δικαστικών εξόδων

- 39 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 21, 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, έχει την έννοια ότι η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός της εγκατάστασης όπου αυτά παρήχθησαν με σκοπό την παρασκευή άλλων ενεργειακών προϊόντων δεν εμπίπτει στην εξαίρεση περί της γενεσιουργού αιτίας επιβολής του φόρου που προβλέπει η διάταξη αυτή, όταν, σε μια κατάσταση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα προϊόντα που παρασκευάζονται στο πλαίσιο της κύριας δραστηριότητας μιας τέτοιας εγκατάστασης προορίζονται για άλλους σκοπούς εκτός της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή καυσίμων θέρμανσης.**

(υπογραφές)