ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 7ης Νοεμβρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Άρθρο 21, παράγραφος 3 – Έλλειψη γενεσιουργού αιτίας επιβολής φόρου – Κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός εγκατάστασης παραγωγής τέτοιων προϊόντων – Άρθρο 2, παράγραφος 3 – Υποχρέωση ταξινόμησης των ενεργειακών προϊόντων για τον καθορισμό ειδικού φόρου κατανάλωσης – Φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται στα εν λόγω προϊόντα – Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-68/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) με απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Φεβρουαρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

SC Petrotel-Lukoil SA

κατά

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič και Κ. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: R. Şereş, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 10ης Ιανουαρίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η SC Petrotel-Lukoil SA, εκπροσωπούμενη από τον D.-D. Dascălu και την A. M. Iordache, avocats,

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C.-R. Canțăr καθώς και από τις R. I. Hațieganu και L. Lițu,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και C. Perrin,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Μαΐου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 3, και 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, αφενός, της SC Petrotel-Lukoil SA (στο εξής: PLK) και, αφετέρου, της Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης – Γενική Διεύθυνση Διαχείρισης Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, Ρουμανία) και της Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης – Γενική Διεύθυνση Εξέτασης Διοικητικών Προσφυγών, Ρουμανία), σχετικά με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου που αφορά, ειδικότερα, την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των ενεργειακών προϊόντων που καταναλώνονται στις εγκαταστάσεις της PLK.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 7, 9, 11, 12 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 [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.

[…]

(9) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να διαθέτουν την αναγκαία ευελιξία χάραξης και εφαρμογής των ενδεδειγμένων για τις εθνικές συνθήκες τους πολιτικών.

[…]

(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.

[…]

(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 2, παράγραφοι 1 έως 3, της ως άνω οδηγίας ορίζει 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·

[…]

2. Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται επίσης:

στην ηλεκτρική ενέργεια που υπάγεται στον κωδικό 2716 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 τον συντελεστή του ισοδυνάμου καυσίμου θέρμανσης ή καυσίμου κινητήρων.

[…]»

5 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Εκτός από τις γενικές διατάξεις που προβλέπονται στην οδηγία 92/12/ΕΟΚ [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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιουλίου 2000 (ΕΕ 2000, L 193, σ. 73),] σχετικά με τις απαλλασσόμενες χρήσεις των φορολογητέων προϊόντων και με την επιφύλαξη

άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα ακόλουθα προϊόντα από τη φορολογία, υπό τις προϋποθέσεις που θα ορίσουν προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή και απρόσκοπτη εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή ή η κατάχρηση:

α) ενεργειακά προϊόντα και ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν, για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής, να επιβάλουν στα προϊόντα αυτά φορολογία χωρίς να υποχρεούνται να τηρούν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που θεσπίζει η παρούσα οδηγία. Στην περίπτωση αυτή, η φορολογία αυτών των προϊόντων δεν λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο της τήρησης του ελαχίστου επιπέδου φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας που καθορίζεται στο άρθρο 10·

[…]».

6 Κατά το άρθρο 21 της ίδιας οδηγίας:

«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/ΕΟΚ, 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. 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 μιας εγκατάστασης παραγωγής καυσίμων που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ως μη γενεσιουργούς αιτίες επιβολής φόρου. 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.

[…]

5. Για την εφαρμογή των άρθρων 5 και 6 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, η ηλεκτρική ενέργεια και το φυσικό αέριο υπόκεινται σε φορολογία και καθίστανται γενεσιουργοί αιτίες κατά τη στιγμή της προμήθειας από τον διανομέα ή τον αναδιανομέα. […]

[…]

Μια οντότητα η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση θεωρείται ως διανομέας. Παρά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν αυτούς τους μικρούς παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας εφόσον φορολογούν τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αυτής της ηλεκτρικής ενέργειας.

[…]»

Το ρουμανικό δίκαιο

7 Το άρθρο 175 του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927, της 23ης Δεκεμβρίου 2003), σε ισχύ έως τις 31 Μαρτίου 2010, όριζε τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος τίτλου, ως "ενεργειακά προϊόντα" νοούνται:

[…]

b) τα προϊόντα που υπάγονται στους κωδικούς 2701, 2702 και 2704 έως 2715 της ΣΟ·

[…]

3. Ενεργειακά προϊόντα υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης είναι τα εξής:

[…]

c) το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που υπάγεται στους κωδικούς 2710 19 41 έως 2710 19 49 της ΣΟ·

[…]

g) το μαζούτ που υπάγεται στους κωδικούς 2710 19 61 έως 2710 19 69 της ΣΟ·

[…]

4. Ενεργειακά προϊόντα, πλην των προβλεπόμενων στην παράγραφο 3, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης εάν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, να διατεθούν προς πώληση ή να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων. Ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης καθορίζεται, αναλόγως του προορισμού των εν λόγω προϊόντων, στο ύψος του συντελεστή για το ισοδύναμο καύσιμο θέρμανσης ή καύσιμο κινητήρων.

[…]

7. Η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός ενός χώρου παραγωγής ενεργειακών προϊόντων δεν αποτελεί κατανάλωση όταν πραγματοποιείται με σκοπό την παραγωγή. Όταν η κατανάλωση αυτή πραγματοποιείται για άλλους σκοπούς πλην της παραγωγής, και ιδίως για την προώθηση οχημάτων, θεωρείται κατανάλωση.»

8 Οι εκτελεστικές διατάξεις του νόμου αυτού, όπως εγκρίθηκαν με την κυβερνητική απόφαση 44/2004, προέβλεπαν, όσον αφορά το άρθρο 175 του εν λόγω νόμου, τα εξής:

«5.1. Ενεργειακά προϊόντα, πλην των προβλεπόμενων στο άρθρο 175, παράγραφος 3, του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενεστέρως, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης όταν:

a) τα προϊόντα παρασκευάζονται για να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων·

b) τα προϊόντα διατίθενται προς πώληση ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων·

c) τα προϊόντα χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων.

2. Κάθε οικονομικός φορέας, ο οποίος εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις προβλεπόμενες στην παράγραφο 1 περιπτώσεις, οφείλει να υποβάλει, πριν από την παρασκευή, τη διάθεση προς πώληση ή τη χρήση των ενεργειακών προϊόντων, αίτηση στο Υπουργείο Οικονομικών, υπηρεσία αρμόδια για τη χορήγηση αδειών φορολογικής αποθήκης, για την ταξινόμηση των ως άνω προϊόντων για την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης. Η αίτηση πρέπει υποχρεωτικά να συνοδεύεται από έκθεση ανάλυσης του σχετικού προϊόντος, εκπονηθείσα από αναγνωρισμένο εργαστήριο, δασμολογική ταξινόμηση του προϊόντος από την εθνική τελωνειακή αρχή και γνωμοδότηση του Υπουργείου Οικονομίας και Εμπορίου σχετικά με την εξομοίωση του εν λόγω προϊόντος με ισοδύναμο προϊόν για το οποίο προβλέπεται ειδικός φόρος κατανάλωσης.

[…]

4. Όσον αφορά τα προϊόντα τα οποία εμπίπτουν σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 175, παράγραφοι 4, 5 και 6, του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενεστέρως, για τα οποία ο οικονομικός φορέας δεν τηρεί τις προβλεπόμενες στις παραγράφους 2 και 3 υποχρεώσεις, στην περίπτωση καυσίμου κινητήρων, ο οφειλόμενος ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι ο προβλεπόμενος για τη μολυβδούχο βενζίνη, ενώ στην περίπτωση καυσίμων θέρμανσης, ο οφειλόμενος ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι ο προβλεπόμενος για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης.»

9 Κατά το άρθρο 206[16] του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα, όπως ισχύει από την 1η Απριλίου 2010:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου, ως “ενεργειακά προϊόντα” νοούνται:

[…]

b) τα προϊόντα που υπάγονται στους κωδικούς 2701, 2702 και 2704 έως 2715 της ΣΟ·

[…]

3. Ενεργειακά προϊόντα υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης είναι τα εξής:

[…]

c) το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που υπάγεται στους κωδικούς 2710 19 41 έως 2710 19 49 της ΣΟ·

[…]

g) το μαζούτ που υπάγεται στους κωδικούς 2710 19 61 έως 2710 19 69 της ΣΟ·

[…]

4. Ενεργειακά προϊόντα, πλην των προβλεπόμενων στην παράγραφο 3, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης εάν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, να διατεθούν προς πώληση ή να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων. Ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης καθορίζεται, αναλόγως του προορισμού των εν λόγω προϊόντων, στο ύψος του συντελεστή για το ισοδύναμο καύσιμο θέρμανσης ή καύσιμο κινητήρων.

[…]

7. Η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός χώρου παραγωγής ενεργειακών προϊόντων δεν θεωρείται γενεσιουργός αιτία επιβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης, εάν η κατανάλωση συνίσταται σε ενεργειακά προϊόντα που παράγονται εντός του ως άνω χώρου παραγωγής. Όταν η κατανάλωση αυτή πραγματοποιείται για άλλους σκοπούς πλην της παραγωγής, και ιδίως για την προώθηση οχημάτων, θεωρείται γενεσιουργός αιτία επιβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης.»

10 Κατά το έτος 2011, προστέθηκε η παράγραφος [4^1] στο άρθρο 206^{16} του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα. Η εν λόγω διάταξη προβλέπει τα εξής:

«Τα ενεργειακά προϊόντα που προβλέπονται στην παράγραφο 3, στοιχείο g, ή που εξομοιώνονται προς αυτά, εάν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, να διατεθούν προς πώληση ή να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα κινητήρων, εξαιρουμένων εκείνων που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων για τη ναυσιπλοΐα, υπόκεινται στον ίδιο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης με το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης.»

11 Οι εκτελεστικές διατάξεις του εν λόγω νόμου έχουν ως εξής, όσον αφορά το άρθρο 206^{16} του εν λόγω νόμου:

«78. 1. […]

2. Κάθε προϊόν, πλην των προβλεπόμενων στο άρθρο 206^{16}, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα, υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης όταν:

a) το προϊόν παρασκευάζεται για να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο θέρμανσης ή ως καύσιμο κινητήρων·

b) το προϊόν διατίθεται προς πώληση ως καύσιμο θέρμανσης ή ως καύσιμο κινητήρων·

c) το προϊόν χρησιμοποιείται ως καύσιμο θέρμανσης ή ως καύσιμο κινητήρων.

3. Κάθε οικονομικός φορέας, ο οποίος εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 περιπτώσεις, οφείλει να υποβάλει, πριν από την παρασκευή, την πώληση ή τη χρήση των προϊόντων, αίτηση στην υπηρεσία [που είναι αρμόδια για τη χορήγηση αδειών φορολογικής αποθήκης], για την ταξινόμηση των ως άνω προϊόντων για την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης. Η αίτηση πρέπει υποχρεωτικά να συνοδεύεται από έκθεση ανάλυσης του σχετικού προϊόντος, εκπονηθείσα από αναγνωρισμένο εργαστήριο, δασμολογική ταξινόμηση του προϊόντος από την κεντρική τελωνειακή αρχή και γνωμοδότηση του Υπουργείου Οικονομίας, Εμπορίου και Επιχειρήσεων σχετικά με την εξομοίωση του εν λόγω προϊόντος με ισοδύναμο προϊόν για το οποίο προβλέπεται ειδικός φόρος κατανάλωσης.

[…]

4. Όσον αφορά τα προϊόντα τα οποία εμπίπτουν σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 206^{16}, παράγραφοι 4, 5 και 6, του φορολογικού κώδικα, για τα οποία ο οικονομικός φορέας δεν τηρεί τις προβλεπόμενες στην παράγραφο 3 υποχρεώσεις, στην περίπτωση καυσίμου κινητήρων, ο οφειλόμενος ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι ο προβλεπόμενος για τη μολυβδούχο βενζίνη, ενώ στην περίπτωση καυσίμων θέρμανσης, ο οφειλόμενος ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι ο προβλεπόμενος για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η PLK ασκεί δραστηριότητα παρασκευής ενεργειακών προϊόντων, και ειδικότερα καυσίμων κινητήρων διαφόρων ειδών, δυνάμει πλειόνων αδειών φορολογικής αποθήκης που της παρέχουν τη δυνατότητα, υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, να λαμβάνει, να παράγει, να μεταποιεί, να κατέχει και να αποστέλλει ορισμένα από τα προϊόντα αυτά. Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της η PLK παράγει, επίσης, μαζούτ 40/42S και ημικατεργασμένο μαζούτ.

13 Οι πράξεις τις οποίες διενήργησε η PLK κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2009 έως την 31η Δεκεμβρίου 2011 υποβλήθηκαν σε φορολογικό έλεγχο.

14 Διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η PLK είχε καταναλώσει μαζούτ 40/42S και ημικατεργασμένο μαζούτ ως καύσιμα θέρμανσης εσωτερικών χώρων, τόσο για τους κλιβάνους των τεχνολογικών εγκαταστάσεών της όσο και για τους λέβητες του θερμοηλεκτρικού σταθμού της για να παραγάγει τον ατμό που ήταν αναγκαίος για την παραγωγή θερμικής και ηλεκτρικής ενέργειας.

15 Οι ελεγκτικές φορολογικές αρχές παρατήρησαν επίσης ότι, όσον αφορά το ημικατεργασμένο μαζούτ, η PLK ουδέποτε ζήτησε την εξομοίωση με ισοδύναμο προϊόν για τον καθορισμό του σχετικού ειδικού φόρου κατανάλωσης.

16 Κατά συνέπεια, στις 18 Δεκεμβρίου 2014 εκδόθηκε πράξη επιβολής πρόσθετου ειδικού φόρου κατανάλωσης που αφορά, μεταξύ άλλων, την εσωτερική κατανάλωση του μαζούτ 40/42S και του ημικατεργασμένου μαζούτ εντός του θερμοηλεκτρικού σταθμού της προσφεύγουσας της κύριας δίκης. Για τον υπολογισμό του εν λόγω ειδικού φόρου κατανάλωσης, ελλείψει αποφάσεως περί εξομοιώσεως του ημικατεργασμένου μαζούτ με άλλο ενεργειακό προϊόν, οι ελεγκτικές φορολογικές αρχές εφάρμοσαν τον συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στο πετρέλαιο εσωτερικής καύσης.

17 Η διοικητική προσφυγή που άσκησε η PLK κατά της εν λόγω πράξεως επιβολής φόρου απορρίφθηκε στις 11 Νοεμβρίου 2015 από τη Γενική Διεύθυνση Εξέτασης Διοικητικών Προσφυγών. Συναφώς, δεν ελήφθη υπόψη το γεγονός ότι, μετά τον φορολογικό έλεγχο, με απόφαση της 27ης Απριλίου 2015, το ημικατεργασμένο μαζούτ είχε εξομοιωθεί με το μαζούτ.

18 Στις 5 Ιανουαρίου 2016, η PLK προσέφυγε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ζητώντας την ακύρωση της ως άνω αποφάσεως, τη μερική ακύρωση της πράξεως επιβολής φόρου της 18ης Δεκεμβρίου 2014 και την αναγνώριση του δικαιώματός της για επιστροφή ορισμένων ποσών που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως ως ειδικός φόρος κατανάλωσης.

19 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, η οποία αφορά την ύπαρξη ή μη ύπαρξη των επίμαχων στην κύρια δίκη φορολογικών υποχρεώσεων και, ενδεχομένως, το ύψος τους, εξαρτάται από την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης.

20 Πράγματι, κατά το εν λόγω δικαστήριο, αφενός, η διαφορά της κύριας δίκης θέτει ζήτημα σχετικό με την ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96, που προβλέπει εξαίρεση από τη γενεσιουργό αιτία επιβολής φόρου όσον αφορά την κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός εγκατάστασης παραγωγής ενεργειακών προϊόντων όταν τα προϊόντα που καταναλώνονται έχουν, αυτά καθεαυτά, παρασκευασθεί εντός της εγκατάστασης αυτής. Αφετέρου, είναι αναγκαίες ορισμένες διευκρινίσεις όσον αφορά τον μηχανισμό που θεσπίζει το άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, σχετικά με τη φορολογία των ενεργειακών προϊόντων για τα οποία η εν λόγω οδηγία δεν προβλέπει κανέναν ειδικό συντελεστή. Συναφώς, θα πρέπει να καθοριστεί αν η άρνηση της φορολογικής αρχής να λάβει υπόψη τη μεταγενέστερη απόφαση περί εξομοιώσεως του ημικατεργασμένου μαζούτ με το μαζούτ αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνουν στις διατάξεις του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας [2003/96] οι διατάξεις του άρθρου 175, σε ισχύ έως την 31η Μαρτίου 2010 […], και του άρθρου 206[16], σε ισχύ από την 1η Απριλίου 2010, του φορολογικού κώδικα (νόμου 571/2003), καθώς και οι επακόλουθες ρυθμίσεις;

2) Αντιβαίνουν στις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 3, της οδηγίας [2003/96] οι διατάξεις του άρθρου 175, σε ισχύ έως την 31η Μαρτίου 2010 […], και του άρθρου 206[16], σε ισχύ από την 1η Απριλίου 2010, του φορολογικού κώδικα (νόμου 571/2003), καθώς και οι επακόλουθες ρυθμίσεις;

3) Αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας, αφενός, η μη συνεκτίμηση από το Δημόσιο του γεγονότος ότι, μετά τον φορολογικό έλεγχο, εκδόθηκε υπέρ της εταιρίας απόφαση με την οποία προβλέπεται η εξομοίωση του προϊόντος “ημικατεργασμένο μαζούτ” με το προϊόν “μαζούτ” και, αφετέρου, η διατήρηση, στο πλαίσιο της εξέτασης της διοικητικής προσφυγής της φορολογουμένης εταιρίας, του ειδικού φόρου κατανάλωσης που υπολογίστηκε αρχικά για το προϊόν “πετρέλαιο εσωτερικής καύσης”;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

22 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές οι οποίες προβλέπουν, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, τη φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων που καταναλώνονται εντός του θερμοηλεκτρικού σταθμού της εγκατάστασης στην οποία έχουν παρασκευασθεί τα εν λόγω ενεργειακά προϊόντα.

23 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της ως άνω οδηγίας, η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός εγκατάστασης παραγωγής ενεργειακών προϊόντων δεν θεωρείται ως γενεσιουργός αιτία επιβολής φόρου, εάν τα ενεργειακά προϊόντα που καταναλώνονται έχουν παρασκευασθεί εντός της εγκατάστασης.

24 Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζει ότι δεν μπορεί να τύχει αυτής της εξαιρέσεως από τη γενεσιουργό αιτία επιβολής φόρου η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων που γίνεται για λόγους άσχετους προς την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων.

25 Επομένως, προκειμένου να εκτιμηθεί αν η κατανάλωση, εντός του θερμοηλεκτρικού σταθμού μιας εγκατάστασης, ενεργειακών προϊόντων που παρασκευάζονται εντός της εγκατάστασης αυτής μπορεί να εμπίπτει στην εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι σκοποί της κατανάλωσης αυτής (πρβλ. απόφαση της 6ης Ιουνίου 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, σκέψη 32).

26 Πρώτον, επισημαίνεται ότι η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, δεν μπορεί να συνεπάγεται την εφαρμογή της εξαιρέσεως από τη γενεσιουργό αιτία επιβολής φόρου για εκείνα εκ των εν λόγω ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται προς τον σκοπό της δημιουργίας ενέργειας η οποία δεν προορίζεται, αυτή καθεαυτή, για την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων. Τούτο συμβαίνει, μεταξύ άλλων, όπως αναγνώρισε η προσφεύγουσα της

κύριας δίκης κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, όσον αφορά τη χρήση της θερμότητας που παράγεται στον θερμοηλεκτρικό σταθμό της εγκατάστασής της προς τον σκοπό της θέρμανσης των χώρων της εν λόγω εγκατάστασης.

27 Δεύτερον, η κατανάλωση του τμήματος των ενεργειακών προϊόντων που αποσκοπεί στην παραγωγή ενεργειακών προϊόντων μέσω της δημιουργίας, εντός του θερμοηλεκτρικού σταθμού, της θερμικής ενέργειας που είναι αναγκαία για την τεχνολογική διαδικασία παρασκευής των εν λόγω προϊόντων εμπίπτει στην εξαίρεση από τη γενεσιουργό αιτία επιβολής φόρου, που προβλέπεται στο άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας.

28 Συναφώς, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 23 των προτάσεών του, είναι άνευ σημασίας, αφενός, εάν η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων ως καυσίμων θέρμανσης πραγματοποιείται άμεσα στις τεχνολογικές εγκαταστάσεις παραγωγής ενεργειακών προϊόντων ή εντός του θερμοηλεκτρικού σταθμού της εγκατάστασης με σκοπό την παραγωγή θερμικής ενέργειας χρησιμοποιούμενης, ακολούθως, στη διαδικασία παραγωγής και, αφετέρου, εάν μια τέτοια παραγωγή ενέργειας πραγματοποιείται μέσω της δημιουργίας ενός ενδιάμεσου προϊόντος, όπως οι υδρατμοί.

29 Συγκεκριμένα, καταρχάς, το γράμμα του άρθρου 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 δεν αφορά μια συγκεκριμένη διαδικασία σύμφωνα με την οποία θα πρέπει να καταναλώνονται τα ενεργειακά προϊόντα εντός της εγκατάστασης όπου έχουν παρασκευασθεί ώστε να μπορούν να τυγχάνουν της εξαιρέσεως από τη γενεσιουργό αιτία επιβολής φόρου.

30 Περαιτέρω, η ερμηνεία που εκτέθηκε στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως επιβεβαιώνεται από τη γενική οικονομία του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής. Ειδικότερα, από την αρνητική διατύπωση της τρίτης περιόδου της διατάξεως αυτής μπορεί να συναχθεί ότι η εν λόγω διάταξη αποσκοπεί μόνο στο να αποκλεισθεί από το ευεργέτημα της ως άνω εξαιρέσεως η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων που στερείται κάθε σχέσεως με την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων. Επομένως, η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων δεν μπορεί, απλώς και μόνο λόγω του τρόπου πραγματοποιήσεώς της, να αποκλεισθεί από την εν λόγω εξαίρεση, εφόσον συμβάλλει στην τεχνολογική διαδικασία παρασκευής ενεργειακών προϊόντων.

31 Τέλος, μια ερμηνεία που θα απέκλειε την κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, από το ευεργέτημα του άρθρου 21, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας για τον λόγο και μόνον ότι η κατανάλωση αυτή λαμβάνει χώρα εντός του θερμοηλεκτρικού σταθμού της οικείας εγκατάστασης θα ήταν αντίθετη προς τους σκοπούς που επιδιώκει η ίδια οδηγία.

32 Πράγματι, μια τέτοια ερμηνεία θα συνεπαγόταν τη δυσμενή μεταχείριση της παραγωγής θερμικής ενέργειας σε μονάδες συμπαραγωγής σε σχέση με την κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων ως καυσίμων θέρμανσης άμεσα εντός τεχνολογικών εγκαταστάσεων παρασκευής ενεργειακών προϊόντων. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η εν λόγω ερμηνεία θα έθιγε τον επιδιωκόμενο με την οδηγία 2003/96 σκοπό ο οποίος, όπως εκτίθεται στις αιτιολογικές σκέψεις 6, 7, 11 και 12 της οδηγίας αυτής, συνίσταται στην ενθάρρυνση των σκοπών της περιβαλλοντικής πολιτικής, δεδομένου ότι η συμπαραγωγή προσφέρει σημαντικές δυνατότητες εξοικονομήσεως πρωτογενούς ενέργειας και δημιουργεί λιγότερες εκπομπές CO_2 ανά μονάδα παραγωγής απ' ό,τι η χωριστή παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, σκέψεις 34 έως 37).

33 Τρίτον, το τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που καταναλώνεται σε θερμοηλεκτρικό σταθμό με σκοπό την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας δεν εμπίπτει στην εξαίρεση από τη γενεσιουργό αιτία επιβολής φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας αυτής. Ωστόσο, η διαπίστωση αυτή δεν θίγει το ευεργέτημα της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας όσον αφορά τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

34 Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/96, για την ηλεκτρική ενέργεια ισχύει επίσης το εναρμονισμένο φορολογικό καθεστώς που καθιερώνει η οδηγία αυτή. Εξ αυτού συνάγεται ότι, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 30 των προτάσεών του, για την εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, καίτοι δεν συντρέχει λόγος να λαμβάνεται υπόψη η παραγωγή, εντός του οικείου θερμοηλεκτρικού σταθμού, της θερμικής ενέργειας που είναι αναγκαία για την τεχνολογική διαδικασία παρασκευής ενεργειακών προϊόντων, ωστόσο, τούτο δεν ισχύει στην περίπτωση της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας εντός του εν λόγω σταθμού. Επομένως, όσον αφορά τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία ηλεκτρικής ενέργειας, πρέπει να θεωρηθεί ότι η κατανάλωσή τους έχει ως σκοπό την παραγωγή της εν λόγω ηλεκτρικής ενέργειας.

35 Επομένως, δεν είναι δυνατόν να υποστηριχθεί, όπως διατείνεται η Επιτροπή, ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας εφαρμόζεται και στα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και στην κατ' αυτόν τον τρόπο παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο της διαδικασίας παρασκευής ενεργειακών προϊόντων εντός της εγκατάστασης.

36 Μια τέτοια ερμηνεία, η οποία θα συνίστατο σε διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της εξαιρέσεως από τη γενεσιουργό αιτία επιβολής φόρου που προβλέπεται στη διάταξη αυτή, θα μπορούσε να θίξει τη συνοχή του φορολογικού καθεστώτος που θεσπίζει η ίδια οδηγία.

37 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι διατάξεις όπως το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, οι οποίες εισάγουν παρεκκλίσεις από το φορολογικό καθεστώς που προβλέπει η εν λόγω οδηγία, πρέπει να ερμηνεύονται στενά (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 5ης Μαρτίου 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, σκέψη 39). Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το γράμμα της εν λόγω διατάξεως δεν αφορά ρητώς την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας που παράγεται εντός εγκατάστασης παραγωγής ενεργειακών προϊόντων με σκοπό την παρασκευή τέτοιων προϊόντων.

38 Περαιτέρω, μια τέτοια ερμηνεία θα αντέβαινε στη γενική οικονομία της οδηγίας αυτής. Πράγματι, αφενός, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι κάθε οντότητα η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση, ανεξαρτήτως του μεγέθους της και ανεξαρτήτως της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί κατά κύριο λόγο, πρέπει να θεωρείται ως διανομέας, κατά την έννοια του άρθρου 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, σκέψη 38). Επομένως, δεν μπορεί να μη ληφθεί υπόψη, για τους σκοπούς του εναρμονισμένου φορολογικού καθεστώτος που καθιερώνει η οδηγία αυτή, η παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας που πραγματοποιεί, για δική της χρήση, εγκατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία εμπίπτει, ως εκ τούτου, στην έννοια του «διανομέα», κατά την ως άνω διάταξη.

39 Αφετέρου, από το άρθρο 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να θεωρήσουν, μεταξύ άλλων, την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας για την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων ως μη γενεσιουργό αιτία επιβολής φόρου.

40 Μια ερμηνεία, όμως, που θα είχε ως συνέπεια να εμπίπτει αυτομάτως η ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται και χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, στην εξαίρεση από τη γενεσιουργό αιτία επιβολής φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της ίδιας οδηγίας θα καθιστούσε την εν λόγω δυνατότητα άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας.

41 Τέλος, μια τέτοια ερμηνεία θα μπορούσε να θίξει την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκονται με την οδηγία 2003/96. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, αποτρέποντας την εξαίρεση της ηλεκτρικής ενέργειας που παράγει μια οντότητα για δική της χρήση από το εναρμονισμένο φορολογικό καθεστώς που καθιερώνει η οδηγία, αποβλέπει

στην κάλυψη ενός κενού που θα μπορούσε να προκύψει εντός του εναρμονισμένου φορολογικού καθεστώτος της οδηγίας (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, σκέψεις 31 έως 33).

42 Η ως άνω διάταξη, προλαμβάνοντας την άνιση μεταχείριση μεταξύ των οντοτήτων οι οποίες, όπως αυτή την οποία αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης, παράγουν την ηλεκτρική ενέργεια την οποία χρειάζονται και εκείνων που ανεφοδιάζονται από τρίτους προκειμένου να παράγουν ενεργειακά προϊόντα, συμβάλλει στην επίτευξη των σκοπών της οδηγίας 2003/96, δεδομένου ότι η εν λόγω οδηγία, προβλέποντας εναρμονισμένο φορολογικό καθεστώς των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 5 και 24, στην προώθηση της ορθής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας με την αποφυγή, ιδίως, των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Η τυχόν υιοθέτηση, όμως, μιας διασταλτικής ερμηνείας του άρθρου 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας αυτής, σύμφωνα με την οποία η εξαίρεση από τη γενεσιουργό αιτία επιβολής φόρου θα είχε εφαρμογή επί της ηλεκτρικής ενέργειας η οποία παράγεται εντός εγκατάστασης όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη και χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων, θα κατέληγε στην κατάσταση την οποία ο νομοθέτης της Ένωσης σκόπευε ακριβώς να αποφύγει μέσω του άρθρου 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας.

44 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι, όσον αφορά την ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, επιβάλλεται να εφαρμοσθούν, προκειμένου να διαφυλαχθεί η ακεραιότητα του εναρμονισμένου φορολογικού καθεστώτος που καθιερώνει η οδηγία 2003/96, οι διατάξεις της οδηγίας αυτής τις οποίες ο νομοθέτης της Ένωσης έχει αφιερώσει ειδικά στην ηλεκτρική ενέργεια.

45 Επομένως, η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός ενός θερμοηλεκτρικού σταθμού με σκοπό την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας δεν εμπίπτει στο άρθρο 21, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, αλλά στις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας που σχετίζονται με την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

46 Ειδικότερα, όπως μνημονεύθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, η κατανάλωση αυτή πρέπει, καταρχήν, να εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, πρώτη περίοδος, της ίδιας οδηγίας, δυνάμει των οποίων τα ενεργειακά προϊόντα και η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας απαλλάσσονται από τη φορολογία.

47 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η διάταξη αυτή είναι υποχρεωτική για τα κράτη μέλη, υπό την επιφύλαξη της δυνατότητας που τους παρέχει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 να παρεκκλίνουν από το εν λόγω καθεστώς απαλλαγών (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, σκέψη 41). Από τη δικογραφία την οποία έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει, όμως, ότι η Ρουμανία έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής, πράγμα που εναπόκειται, εντούτοις, στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

48 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές οι οποίες προβλέπουν τη φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων που καταναλώνονται εντός του θερμοηλεκτρικού σταθμού της εγκατάστασης στην οποία έχουν παρασκευασθεί, εφόσον η κατανάλωση αυτή αποσκοπεί στην παραγωγή ενεργειακών προϊόντων μέσω της δημιουργίας της θερμικής ενέργειας που είναι αναγκαία για την τεχνολογική διαδικασία παρασκευής των εν λόγω προϊόντων. Η ερμηνεία αυτή δεν θίγει, καταρχήν, την εφαρμογή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής επί του τμήματος των ενεργειακών προϊόντων που καταναλώνεται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

49 Με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 καθώς και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές οι οποίες προβλέπουν, σε περίπτωση μη υποβολής αιτήσεως προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές για την ταξινόμηση, για την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης, ενεργειακών προϊόντων, όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, των οποίων το επίπεδο φορολογίας δεν έχει καθοριστεί από την οδηγία αυτή, την εφαρμογή του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης και τη διατήρηση της εφαρμογής του συντελεστή αυτού, ακόμη και όταν έχει εκδοθεί μεταγενεστέρως απόφαση σχετικά με την ταξινόμηση, με την οποία τα εν λόγω προϊόντα εξομοιώνονται με το μαζούτ.

50 Υπενθυμίζεται ότι τόσο η γενική οικονομία όσο και ο σκοπός της εν λόγω οδηγίας βασίζονται στην αρχή ότι τα ενεργειακά προϊόντα φορολογούνται με γνώμονα την πραγματική χρήση τους, λαμβανομένης υπόψη, μεταξύ άλλων, της σαφούς διάκρισης μεταξύ των καυσίμων κινητήρων και των καυσίμων θέρμανσης στην οποία στηρίζεται η ίδια οδηγία (πρβλ. αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψεις 31 έως 33, και της 13ης Ιουλίου 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, σκέψη 42).

51 Επ' αυτού, το άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 προβλέπει ότι, 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 εν λόγω οδηγία, φορολογούνται, αναλόγως της χρήσης, με τον συντελεστή του ισοδυνάμου καυσίμου θέρμανσης ή καυσίμου κινητήρων. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, «το ισοδύναμο καύσιμο θέρμανσης ή καύσιμο κινητήρων», κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, 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 Ι της εν λόγω οδηγίας 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 (απόφαση της 3ης Απριλίου 2014, Kronos Titan και Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 και C-44/13, EU:C:2014:216, σκέψη 37).

52 Στο μέτρο που η οδηγία 2003/96 δεν προβλέπει ειδικό μηχανισμό ελέγχου της πραγματικής χρήσης των ενεργειακών προϊόντων ούτε μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε σχέση με τη χρήση των προϊόντων αυτών, απόκειται στα κράτη μέλη να προβλέπουν τέτοιους μηχανισμούς και τέτοια μέτρα στο εθνικό τους δίκαιο, τηρώντας πάντως το δίκαιο της Ένωσης. Συναφώς, από την αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένο περιθώριο εκτίμησης κατά τη χάραξη και εφαρμογή των ενδεδειγμένων πολιτικών για το εθνικό τους πλαίσιο (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 23).

53 Ούτως εχόντων των πραγμάτων, το περιθώριο εκτίμησης που παρέχεται στα κράτη μέλη δεν μπορεί να αναιρεί την αρχή ότι τα ενεργειακά προϊόντα φορολογούνται με γνώμονα την πραγματική χρήση τους (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 13ης Ιουλίου 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, σκέψη 44).

54 Στην ως άνω αρχή αντιβαίνουν, όμως, εθνικές διατάξεις ή πρακτικές, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες προβλέπουν, σε περίπτωση μη υποβολής αιτήσεως προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές για την ταξινόμηση ενεργειακών προϊόντων για την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης, την εφαρμογή στα εν λόγω προϊόντα του συντελεστή που ισχύει για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης και τη διατήρηση της εφαρμογής του συντελεστή αυτού, δεδομένου ότι οι ως άνω διατάξεις ή οι ως άνω πρακτικές είναι δυνατόν να υπάγουν τα εν λόγω προϊόντα σε φορολογία που δεν αντιστοιχεί στην

πραγματική χρήση τους, πράγμα που συμβαίνει, ιδίως, όταν, όπως εν προκειμένω, τα εν λόγω προϊόντα εξομοιώνονται μεταγενεστέρως με το μαζούτ (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 34).

55 Εξάλλου, μια τέτοια αυτόματη εφαρμογή του συντελεστή που προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης και η διατήρηση της εφαρμογής του συντελεστή αυτού σε περίπτωση μη υποβολής τέτοιας αιτήσεως για ταξινόμηση αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας.

56 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι οι γενικές αρχές του δικαίου, στις οποίες συγκαταλέγεται η αρχή της αναλογικότητας, αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης. Για τον λόγο αυτό, οι εν λόγω αρχές πρέπει να τηρούνται από τα θεσμικά όργανα της Ένωσης, αλλά και από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι οδηγίες της Ένωσης (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

57 Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η εφαρμογή επί ενεργειακών προϊόντων του συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης και η διατήρηση της εφαρμογής του συντελεστή αυτού, σε περίπτωση που ο οικείος επιχειρηματικός φορέας δεν έχει ζητήσει την ταξινόμηση των εν λόγω προϊόντων για την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης, έχουν ως σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθόσον αποτρέπουν την υπαγωγή μιας τέτοιας κατανάλωσης στους συντελεστές που προβλέπονται για τα καύσιμα θέρμανσης, ενώ η πραγματική χρήση των ενεργειακών προϊόντων ως καυσίμων κινητήρων θα έπρεπε να φορολογηθεί με υψηλότερους συντελεστές.

58 Ωστόσο, το γεγονός ότι επί ενεργειακών προϊόντων όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη εφαρμόστηκε ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για καύσιμο κινητήρων, εν προκειμένω για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης, και ότι διατηρήθηκε ένα τέτοιο επίπεδο φορολογίας, τούτο δε λόγω μη υποβολής αιτήσεως για την ταξινόμηση των εν λόγω προϊόντων, ενώ αποδείχθηκε μεταγενεστέρως ότι, λόγω της χρήσης τους ως καυσίμων θέρμανσης, έπρεπε αυτά να εξομοιωθούν με το μαζούτ, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την αποτροπή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 39).

59 Στο πλαίσιο αυτό, διευκρινίζεται ότι, μολονότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να προβλέπουν την επιβολή χρηματικών κυρώσεων σε περίπτωση παράβασης τυπικών απαιτήσεων όπως αυτή που συνίσταται στην υποβολή μιας τέτοιας αιτήσεως όταν το επίπεδο φορολογίας των εν λόγω προϊόντων δεν έχει καθοριστεί στην οδηγία 2003/96, εντούτοις η παράβαση τυπικών απαιτήσεων δεν είναι ικανή να θέσει υπό αμφισβήτηση τη φορολόγηση προϊόντων όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη σύμφωνα με τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, σκέψη 44).

60 Στο πλαίσιο αυτό, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 50 και 51 της παρούσας αποφάσεως, εμπίπτουν στις ως άνω ουσιαστικές προϋποθέσεις σχετικά με τη φορολογία τέτοιων προϊόντων η πραγματική χρήση τους ως καυσίμου θέρμανσης ή ως καυσίμου κινητήρων καθώς και η ταύτισή τους με το προϊόν εκείνο από τα καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης του οποίου το επίπεδο φορολογίας καθορίζεται στην εν λόγω οδηγία και του οποίου τη χρήση υποκαθιστούν πράγματι τα επίμαχα προϊόντα ή, σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο, το προϊόν εκείνο το οποίο, εκ της συνθέσεως ή εκ της αποστολής του, είναι το εγγύτερο προς τα επίμαχα προϊόντα.

61 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η υποχρέωση που επιβάλλεται στους οικονομικούς φορείς να υποβάλλουν αίτηση για την ταξινόμηση των ενεργειακών προϊόντων για την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δεν εμπίπτει στις ως άνω ουσιαστικές προϋποθέσεις και έχει ως μοναδικό σκοπό να παράσχει στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να ελέγξουν την τήρηση των προϋποθέσεων αυτών εκ μέρους των εν λόγω φορέων. Επομένως, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Ρουμανική Κυβέρνηση, η υποχρέωση αυτή είναι απλώς τυπικής φύσεως.

62 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 καθώς και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές οι οποίες προβλέπουν, σε περίπτωση μη υποβολής αιτήσεως προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές για την ταξινόμηση, για την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης, ενεργειακών προϊόντων των οποίων το επίπεδο φορολογίας δεν έχει καθοριστεί από την οδηγία αυτή, την εφαρμογή του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης και τη διατήρηση της εφαρμογής του συντελεστή αυτού, ακόμη και όταν έχει εκδοθεί μεταγενεστέρως απόφαση σχετικά με την ταξινόμηση, με την οποία τα εν λόγω προϊόντα εξομοιώνονται με το μαζούτ.

Επί των δικαστικών εξόδων

63 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **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 αντιτίθεται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές οι οποίες προβλέπουν τη φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων που καταναλώνονται εντός του θερμοηλεκτρικού σταθμού της εγκατάστασης στην οποία έχουν παρασκευασθεί, εφόσον η κατανάλωση αυτή αποσκοπεί στην παραγωγή ενεργειακών προϊόντων μέσω της δημιουργίας της θερμικής ενέργειας που είναι αναγκαία για την τεχνολογική διαδικασία παρασκευής των εν λόγω προϊόντων. Η ερμηνεία αυτή δεν θίγει, καταρχήν, την εφαρμογή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής επί του τμήματος των ενεργειακών προϊόντων που καταναλώνεται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.**

2) **Το άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 2003/96 καθώς και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές οι οποίες προβλέπουν, σε περίπτωση μη υποβολής αιτήσεως προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές για την ταξινόμηση, για την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης, ενεργειακών προϊόντων των οποίων το επίπεδο φορολογίας δεν έχει καθοριστεί από την οδηγία αυτή, την εφαρμογή του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης και τη διατήρηση της εφαρμογής του συντελεστή αυτού, ακόμη και όταν έχει εκδοθεί μεταγενεστέρως απόφαση σχετικά με την ταξινόμηση, με την οποία τα εν λόγω προϊόντα εξομοιώνονται με το μαζούτ.**

(υπογραφές)