ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MACIEJ SZPUNAR
της 30ής Απριλίου 2014[1]

Υπόθεση C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
κατά
Hauptzollamt Münster

[αίτηση του Finanzgericht Düsseldorf (Γερμανία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων — Εξαιρέσεις — Ενεργειακά προϊόντα που περιέχονται στις κανονικές δεξαμενές καυσίμων επαγγελματικών αυτοκινήτων οχημάτων και πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα από τα ίδια αυτά οχήματα — Ερμηνεία της έννοιας των "κανονικών δεξαμενών καυσίμων" — Δεξαμενές που συναρμολογήθηκαν από αντιπροσώπους των κατασκευαστών ή από κατασκευαστές αμαξωμάτων»

1. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά την ερμηνεία της έννοιας των «κανονικών δεξαμενών καυσίμων» στο πλαίσιο της φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων. Η έννοια αυτή, η οποία έχει εμφανιστεί στη νομοθεσία της Ένωσης ήδη προ πολλού, αποτελεί επί του παρόντος το αντικείμενο προτάσεως τροποποιήσεως εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, η οποία οφείλεται πρωτίστως στην αλλαγή του τεχνικού και οικονομικού πλαισίου στην αγορά των επαγγελματικών οχημάτων[2]. Η αποστολή του Δικαστηρίου στην υπό κρίση υπόθεση θα είναι να εξακριβώσει αν η εν λόγω αλλαγή πλαισίου θα πρέπει να επηρεάσει και την ερμηνεία της έννοιας αυτής στην παρούσα διατύπωσή της.

Το νομικό πλαίσιο

2. Το νομικό πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως σε επίπεδο του δικαίου της Ένωσης αποτελείται από τις διατάξεις 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[3]. Η οδηγία αυτή διέπει τη φορολογία των ενεργειακών προϊόντων εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Καθιερώνει, μεταξύ άλλων, ορισμένες απαλλαγές από τη φορολογία αυτή.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2003/96/ΕΚ σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, της 13ης Απριλίου 2011 [COM(2011) 169 τελικό (ΕΕ C 189, σ. 5, στο εξής: πρόταση της Επιτροπής)].

3 — ΕΕ L 283, σ. 51.

3. Συγκεκριμένα, το άρθρο 24 της οδηγίας 2003/96 ορίζει τα εξής:

«1. Τα ενεργειακά προϊόντα που έχουν διατεθεί προς κατανάλωση σε ένα κράτος μέλος και τα οποία περιέχονται στις κανονικές δεξαμενές καυσίμων [επαγγελματικών] οχημάτων με κινητήρα και πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα από τα εν λόγω οχήματα, καθώς και σε ειδικά [δοχεία], και πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για τη λειτουργία, κατά τη διάρκεια της μεταφοράς, των συστημάτων με τα οποία είναι εξοπλισμένα τα [δοχεία], δεν υπόκεινται σε φορολογία σε κανένα άλλο κράτος μέλος.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου νοούνται ως "κανονικές δεξαμενές καυσίμων":

— οι δεξαμενές που ο κατασκευαστής τοποθετεί μόνιμα σε όλα τα οχήματα με κινητήρα του ίδιου τύπου με το εξεταζόμενο όχημα και η μόνιμη τοποθέτηση των οποίων επιτρέπει την απευθείας χρησιμοποίηση του καυσίμου, τόσο για την κίνηση των οχημάτων όσο και, ενδεχομένως, για τη λειτουργία κατά τη διάρκεια της μεταφοράς των συστημάτων ψύξης και άλλων συστημάτων. Θεωρούνται επίσης ως κανονικές δεξαμενές καυσίμων οι δεξαμενές υγραερίου, που είναι τοποθετημένες σε μεταφορικά μέσα και επιτρέπουν την απευθείας χρησιμοποίηση του υγραερίου ως καυσίμου καθώς και οι δεξαμενές που είναι τοποθετημένες σε άλλα συστήματα με τα οποία μπορεί να είναι εξοπλισμένο το όχημα,

— οι δεξαμενές καυσίμων που ο κατασκευαστής τοποθετεί μόνιμα σε όλα τα [δοχεία] του ίδιου τύπου με τον τύπο του εξεταζόμενου [δοχείου] και η μόνιμη τοποθέτηση των οποίων επιτρέπει την απευθείας χρησιμοποίηση του καυσίμου για τη λειτουργία, κατά τη διάρκεια της μεταφοράς, των συστημάτων ψύξης και άλλων συστημάτων με τα οποία είναι εξοπλισμένα τα ειδικά [δοχεία]·

Ως "ειδικά [δοχεία]" νοούνται τα [δοχεία] που διαθέτουν ειδικά σχεδιασμένο εξοπλισμό για συστήματα ψύξης, συστήματα οξυγόνωσης, συστήματα θερμομόνωσης ή άλλα συστήματα.»

4. Ο ορισμός των κανονικών δεξαμενών καυσίμων που περιλαμβάνεται στο άρθρο 24, παράγραφος 2, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96 αποτελεί το αντικείμενο των προδικαστικών ερωτημάτων στην παρούσα υπόθεση.

5. Όσον αφορά τη σχετική γερμανική νομοθεσία, αυτή περιλαμβάνεται στον νόμο της 15ης Ιουλίου 2006 περί φορολογήσεως της ενέργειας [4] καθώς και στην κανονιστική απόφαση, εκτελεστική του νόμου αυτού, της 31ης Ιουλίου 2006 [5]. Οι διατάξεις που μεταφέρουν στο εθνικό δίκαιο το άρθρο 24 της οδηγίας 2003/96 ακολουθούν αρκετά πιστά τη διατύπωση του άρθρου αυτού. Όπως εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, το Bundesfinanzhof [ανώτατο δικαστήριο στον φορολογικό τομέα] ερμηνεύει στενά τις διατάξεις αυτές.

Τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η εξέλιξη της διαδικασίας

6. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης εταιρία Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (στο εξής: HFT) είναι επιχείρηση οδικών μεταφορών που έχει την έδρα της στη Γερμανία. Αγόρασε, για τις ανάγκες της δραστηριότητάς της, επαγγελματικό όχημα με κινητήρα από την Daimler AG, κατασκευαστή επαγγελματικών οχημάτων. Το όχημα αυτό ήταν αρχικώς εξοπλισμένο με δεξαμενή καυσίμων χωρητικότητας 780 λίτρων. Επειδή η προβλεπόμενη από την HFT χρήση του οχήματος απαιτούσε την τοποθέτηση ειδικού εξοπλισμού, το έργο αυτό ανατέθηκε στην R&S Fahrzeugbau, μια

4 — Energiesteuergesetz, *BGBl.* I, 2006, σ. 1534, όπως έχει κατόπιν της θεσπίσεως του άρθρου 1 του νόμου της 17ης Ιουλίου 2009 (*BGBl.* I, 2009, σ. 1979).

5 — Energiesteuer-Durchführungsverordnung (κανονιστική απόφαση, εκτελεστική του νόμου περί φορολογίας της ενέργειας) (*BGBl.* I, 2006, σ. 1753), όπως έχει κατόπιν της θεσπίσεως του άρθρου 6 της κανονιστικής αποφάσεως της 5ης Οκτωβρίου 2009 (*BGBl.* I, 2009, σ. 3262).

επιχείρηση κατασκευής αμαξωμάτων. Προβαίνοντας στην τοποθέτηση αυτή, η επιχείρηση κατασκευής αμαξωμάτων χρειάστηκε, για τεχνικούς λόγους, να μετακινήσει τη δεξαμενή καυσίμων που είχε τοποθετηθεί αρχικώς από τον κατασκευαστή του οχήματος (στο εξής: δεξαμενή καυσίμων 1). Κατά τη διαρρύθμιση αυτή, η επιχείρηση κατασκευής αμαξωμάτων τοποθέτησε επίσης μια δεύτερη δεξαμενή καυσίμων χωρητικότητας 780 λίτρων, την οποία είχε προμηθευτεί αυτή από την Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG (στο εξής: δεξαμενή καυσίμων 2). Μια δεύτερη δεξαμενή θα μπορούσε επίσης να έχει τοποθετηθεί από τον κατασκευαστή του οχήματος, αλλά η λύση αυτή δεν ήταν οικονομικώς αποδοτική, επειδή και η δεξαμενή αυτή θα έπρεπε επίσης να μετακινηθεί ενόψει της τελικής διαρρυθμίσεως του οχήματος.

7. Στις 2 Δεκεμβρίου 2009 και στις 14 Φεβρουαρίου 2011 ένας οδηγός προμηθεύτηκε καύσιμο για το επίμαχο όχημα στις Κάτω Χώρες και στη συνέχεια οδήγησε αμέσως το όχημα εκ νέου στο γερμανικό έδαφος. Το καύσιμο χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά για την κίνηση του οχήματος.

8. Στις 28 Ιουνίου 2012 η HFT υπέβαλε δήλωση φόρου στο Hauptzollamt Münster [τελωνείο του Münster, αρμόδια γερμανική φορολογική αρχή], καθού της κύριας δίκης, για τις ποσότητες καυσίμου που εισήχθησαν στη δεξαμενή καυσίμων 2. Κατόπιν της δηλώσεως αυτής, το Hauptzollamt Münster απαίτησε, με πράξη επιβολής φόρου της 3ης Ιουλίου 2012, την καταβολή ποσού 501,22 ευρώ ως φόρο επί της ενέργειας για το εισαχθέν στη δεξαμενή 2 καύσιμο και, με πράξη επιβολής φόρου της 19ης Σεπτεμβρίου 2012, την καταβολή ποσού 291,14 ευρώ ως φόρο για το εισαχθέν στη δεξαμενή 1 καύσιμο. Συγκεκριμένα, το Hauptzollamt Münster έκρινε ότι ούτε η δεξαμενή καυσίμων 1, η οποία μετακινήθηκε από την επιχείρηση κατασκευής αμαξωμάτων, ούτε η δεξαμενή καυσίμων 2, η οποία τοποθετήθηκε εξ αρχής από την ίδια αυτή επιχείρηση, είχαν συναρμολογηθεί μόνιμα από τον κατασκευαστή του οχήματος, οπότε δεν καλύπτονταν από τον ορισμό των κανονικών δεξαμενών καυσίμων υπό την έννοια των διατάξεων του γερμανικού δικαίου που εκδόθηκαν για τη μεταφορά του άρθρου 24 της οδηγίας 2003/96 στο εθνικό δίκαιο. Το καύσιμο που περιείχαν οι δεξαμενές αυτές δεν μπορούσε, κατά συνέπεια, να τύχει απαλλαγής σύμφωνα με τις ίδιες αυτές διατάξεις.

9. Δεδομένου ότι το Hauptzollamt Münster απέρριψε τις ενστάσεις (αιτήσεις θεραπείας) της HFT, η επιχείρηση αυτή άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή με αντικείμενο την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής φόρου.

10. Όπως εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, βάσει της ερμηνείας των κρίσιμων διατάξεων στην οποία προέβη το Bundesfinanzhof, η προσφυγή θα πρέπει να απορριφθεί. Πράγματι, δυνάμει της ερμηνείας αυτής, οι τοποθετημένες από τους αντιπροσώπους του κατασκευαστή ή τους κατασκευαστές αμαξωμάτων δεξαμενές καυσίμων δεν καλύπτονται από την έννοια των κανονικών δεξαμενών καυσίμων. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το Bundesfinanzhof στηρίζεται κυρίως στην ερμηνεία, που έδωσε το Δικαστήριο με την απόφαση Schoonbroodt[6], στο άρθρο 112, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 918/83 του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τη θέσπιση του κοινοτικού καθεστώτος τελωνειακών ατελειών[7], το οποίο είναι διατυπωμένο ουσιαστικά κατά τρόπο πανομοιότυπο προς αυτόν του άρθρου 24 της οδηγίας 2003/96.

11. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, πάντως, μήπως είναι ορθότερο να υιοθετηθεί ευρύτερη ερμηνεία της έννοιας των κανονικών δεξαμενών καυσίμων, προκειμένου να καλύπτει και τις δεξαμενές που τοποθετούν οι αντιπρόσωποι του κατασκευαστή ή οι κατασκευαστές αμαξωμάτων, όπως, για παράδειγμα, τις επίμαχες δεξαμενές στην υπόθεση της κύριας δίκης. Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι έναυσμα για μια τέτοια ευρεία ερμηνεία μπορεί να αποτελεί η προσέγγιση που υιοθέτησε το Δικαστήριο στην απόφαση Meiland Azewijn[8].

6 — C-247/97, EU:C:1998:586.

7 — ΕΕ L 105, σ. 1.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

12. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Düsseldorf (Γερμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει ο όρος “κατασκευαστής” του άρθρου 24, παράγραφος 2, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας [2003/96] την έννοια ότι καλύπτει και κατασκευαστές αμαξωμάτων και αντιπροσώπους κατασκευαστών οχημάτων, εφόσον αυτοί συναρμολόγησαν, στο πλαίσιο της διαδικασίας κατασκευής του οχήματος, τη δεξαμενή καυσίμων και στη σχετική διαδικασία συμμετείχαν, για τεχνικούς και/ή οικονομικούς λόγους, διάφορες ανεξάρτητες επιχειρήσεις στο πλαίσιο επιμερισμού των εργασιών;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Πώς πρέπει να ερμηνεύεται, στις περιπτώσεις αυτές, η προϋπόθεση εφαρμογής του άρθρου 24, παράγραφος 2, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, σύμφωνα με την οποία πρέπει να πρόκειται για οχήματα με κινητήρα “του ίδιου τύπου” με το εξεταζόμενο όχημα;»

13. Η απόφαση περί αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Μαρτίου 2013. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η HTF, το Hauptzollamt Münster, η Δημοκρατία της Τσεχίας και η Επιτροπή. Δεν διεξήχθη επ’ ακροατηρίου συζήτηση.

Ανάλυση

14. Στα προδικαστικά ερωτήματα, η ερμηνεία την οποία ζητεί το αιτούν δικαστήριο αφορά τις έννοιες του «κατασκευαστή» και των οχημάτων «του ίδιου τύπου». Πιστεύω, πάντως, ότι, όπως προτείνει άλλωστε η Τσεχική Κυβέρνηση, θα ήταν σκοπιμότερο να αναλυθεί ο ορισμός των κανονικών δεξαμενών καυσίμων στο σύνολό του και, ακριβέστερα, ότι πρέπει να αναζητηθεί η ερμηνεία που προσήκει να δοθεί στον ορισμό αυτό στο παρόν οικονομικό και τεχνικό πλαίσιο, προκειμένου να διασφαλιστεί η πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 24 της οδηγίας 2003/96.

Το ιστορικό θεσπίσεως της επίμαχης διατάξεως

15. Ο ορισμός των κανονικών δεξαμενών καυσίμων των επαγγελματικών οχημάτων όσον αφορά την απαλλαγή από δασμούς και φόρους επί των καυσίμων που περιέχουν εμφανίζεται για πρώτη φορά, εάν δεν κάνω λάθος, στο άρθρο 112, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, του κανονισμού 918/83. Ο ορισμός αυτός είχε διατυπωθεί, κατ’ ουσίαν, με πανομοιότυπο τρόπο προς τον ορισμό που περιλαμβάνεται σήμερα στο άρθρο 24 της οδηγίας 2003/96.

16. Ο διατυπωθείς κατά τον τρόπο αυτό ορισμός στηρίζεται στην παραδοχή, αναμφιβόλως ορθή κατά τον χρόνο της υιοθετήσεώς του, ότι οι κατασκευαστές επαγγελματικών οχημάτων προτείνουν τύπους οχημάτων που είναι προκαθορισμένοι όσον αφορά την πλειονότητα των τεχνικών χαρακτηριστικών τους, περιλαμβανομένου του αριθμού και του τύπου των δεξαμενών καυσίμων. Επομένως, ήταν εύκολο να εντοπισθεί ένας συγκεκριμένος τύπος οχήματος και να εξακριβωθεί αν η δεξαμενή καυσίμων δεδομένου οχήματος ανταποκρινόταν στα ειδικά χαρακτηριστικά του τύπου στον οποίον ανήκε το όχημα αυτό. Στο πλαίσιο των εμπορικών σχέσεων με τα τρίτα κράτη, αυτό παρείχε τη δυνατότητα να προλαμβάνεται η εισαγωγή —εις βάρος των φορολογικών συμφερόντων των κρατών μελών— πλεονασματικών ποσοστήτων καυσίμων που προέρχονταν από χώρες στις οποίες η τιμή τους, λόγω των διαφορών των συναλλαγματικών ισοτιμιών και της φορολογικής πολιτικής, ήταν σαφώς χαμηλότερη από τις τιμές στην κοινοτική αγορά.

17. Η αναφορά στην οριζόμενη κατά τον τρόπο αυτόν έννοια των κανονικών δεξαμενών καυσίμων είχε το πλεονέκτημα να εμποδίζει όχι μόνον την εισαγωγή καυσίμων σε φορητές δεξαμενές (πράγμα το οποίο επιτρεπόταν όσον αφορά τα οχήματα ιδιωτικής χρήσεως) και διάφορα άλλα δοχεία, αλλά και σε πρόσθετες δεξαμενές ειδικώς συναρμολογημένες στα επαγγελματικά οχήματα προκειμένου περί εισαγωγής καυσίμων στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας. Η διενέργεια ελέγχων στα εξωτερικά σύνορα παρείχε τη δυνατότητα διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των διατάξεων αυτών.

18. Όσον αφορά την εισαγωγή, με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, των καυσίμων που περιέχονται στις δεξαμενές καυσίμων των επαγγελματικών οχημάτων στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών σχέσεων, ο ίδιος ορισμός —ο οποίος απαντά ήδη στο άρθρο 2, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 68/297/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 1968, περί θεσπίσεως ομοιομόρφων διατάξεων περί της ατελούς εισαγωγής καυσίμων που περιέχονται στη δεξαμενή καυσίμων των [επαγγελματικών] οχημάτων[9], όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/347/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 8ης Ιουλίου 1985[10] — επανελήφθη ουσιαστικά αυτολεξεί στο άρθρο 8α, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή[11], το οποίο προστέθηκε δυνάμει της οδηγίας 94/74/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1994[12].

19. Κατά τη δέκατη ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 94/74, η απαλλαγή από τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως εντός κράτους μέλους των καυσίμων που διατίθενται προς κατανάλωση εντός άλλου κράτους μέλους και περιέχονται στις δεξαμενές των επαγγελματικών οχημάτων παρέχεται «προκειμένου να μην παρακωλύεται η ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων και αγαθών και να αποφεύγεται η επιβολή διπλής φορολογίας».

20. Η οδηγία 92/81 καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2003/96, το δε άρθρο 8α αυτής κατέστη, χωρίς ουσιώδεις τροποποιήσεις, το άρθρο 24 της οδηγίας 2003/96.

Η νομολογία του Δικαστηρίου

Η απόφαση Schoonbroodt

21. Το Δικαστήριο είχε ήδη μια φορά την ευκαιρία να ερμηνεύσει τον ορισμό των κανονικών δεξαμενών καυσίμων υπό την έννοια της νομοθεσίας της Ένωσης, με την απόφαση Schoonbroodt[13]. Μολονότι η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση αφορούσε, όπως εν προκειμένω, την απαλλαγή των καυσίμων που περιέχονται στις δεξαμενές των επαγγελματικών οχημάτων από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών σχέσεων μέσω της εφαρμογής της βελγικής νομοθεσίας, η ερμηνεία που ζητούσε το αιτούν δικαστήριο αφορούσε, πάντως, την έννοια των κανονικών δεξαμενών καυσίμων, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 112 του κανονισμού 918/83, δηλαδή στον τομέα των τελωνειακών ατελειών[14].

9 — ΕΕ ειδ. έκδ. 07/001, σ. 98.

10 — ΕΕ L 183, σ. 22.

11 — ΕΕ L 316, σ. 12.

12 — ΕΕ L 365, σ. 46.

13 — EU:C:1998:586.

14 — Απόφαση Schoonbroodt (EU:C:1998:586, σκέψεις 18 και 20). Μολονότι η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη αφορούσε τις διατάξεις του κανονισμού 918/83, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 1315/88 του Συμβουλίου, της 3ης Μαΐου 1988 (ΕΕ L 123, σ. 2), η τροποποίηση αυτη δεν επηρέασε κατ'ουσίαν τον ορισμό των κανονικών δεξαμενών καυσίμων που έχουν τοποθετηθεί μόνιμα στα οχήματα.

22. Με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο υιοθέτησε αυστηρή ερμηνεία της έννοιας των κανονικών δεξαμενών καυσίμων. Ειδικότερα, απέκλεισε από το πεδίο της έννοιας αυτής τις δεξαμενές καυσίμων που έχουν τοποθετηθεί μόνιμα από αντιπρόσωπο του κατασκευαστή οχημάτων ή από κατασκευαστή αμαξωμάτων [15].

23. Για να αιτιολογήσει τη λύση αυτή, το Δικαστήριο αναφέρθηκε στις αρχές που απορρέουν από τη νομολογία στον τομέα των τελωνειακών ατελειών, κατά τις οποίες, «το Συμβούλιο, οσάκις εκδίδει κανόνες περί αναστολής δασμών, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις της ασφάλειας δικαίου και τις δυσκολίες στις οποίες πρέπει να αντεπεξέλθουν οι εθνικές διοικήσεις τελωνείων […]. Επομένως, οι διατάξεις αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενώς, σύμφωνα με το γράμμα τους, ώστε να μην είναι δυνατή η εφαρμογή τους, αντίθετα προς το γράμμα τους, επί προϊόντων που δεν μνημονεύουν» [16].

Η απόφαση Meiland Azewijn

24. Στην απόφαση Meiland Azewijn [17], το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της ερμηνείας του άρθρου 8α της οδηγίας 92/81, διατάξεως η οποία στη συνέχεια αντικαταστάθηκε από την επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση διάταξη. Ωστόσο, η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή δεν αφορούσε τον ορισμό των κανονικών δεξαμενών καυσίμων, αλλά την έννοια των επαγγελματικών οχημάτων, η οποία δεν ορίζεται στο άρθρο αυτό, όπως και το ζήτημα αν τα καύσιμα που περιέχονται στις δεξαμενές καυσίμων των οχημάτων αυτών και απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν μόνο για την κίνηση του οχήματος ή αν μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν και για τη λειτουργία των μηχανών και των συστημάτων που είναι εγκατεστημένα στο όχημα, όπως των γεωργικών μηχανημάτων.

25. Μολονότι το αντικείμενο της ερμηνείας που έδωσε η απόφαση Meiland Azewijn [18] είναι διαφορετικό από αυτό της υπό κρίση υποθέσεως, ορισμένες λύσεις που συνήγαγε το Δικαστήριο ενδέχεται να μας ενδιαφέρουν. Πρώτον, όσον αφορά την έννοια των επαγγελματικών οχημάτων, το Δικαστήριο δεν δέχθηκε τις παραπομπές στους ορισμούς της έννοιας αυτής που περιλαμβάνονται —στο πλαίσιο της ατέλειας των καυσίμων— στην οδηγία 68/297 και στον κανονισμό 918/83 [19]. Προτίμησε να αναφερθεί στην οικονομία και στον σκοπό της επίμαχης διατάξεως, δηλαδή στην προστασία της ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων και αγαθών και στην ανάγκη αποφυγής περιπτώσεων διπλής φορολογήσεως [20]. Το Δικαστήριο κατέληξε ότι το άρθρο 8α της οδηγίας 92/81 έπρεπε να ερμηνευθεί διασταλτικά [21].

26. Δεύτερον, όσον αφορά τη χρήση του καυσίμου που εισάγεται με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι αυτό μπορούσε να χρησιμοποιηθεί όχι μόνο για την κίνηση του οχήματος αλλά και για άλλους σκοπούς, για παράδειγμα, για γεωργικές εργασίες. Η λύση αυτή είναι ιδιαιτέρως ενδιαφέρουσα, λαμβανομένης υπόψη της διατυπώσεως του ορισμού των κανονικών δεξαμενών καυσίμων που πρέπει να αναλυθεί στην υπό κρίση υπόθεση. Πράγματι, ο ορισμός αυτός προβλέπει ρητώς ότι η μόνιμη τοποθέτηση των εν λόγω δεξαμενών καυσίμων πρέπει να καθιστά δυνατή «την απευθείας χρησιμοποίηση του καυσίμου, τόσο *για την κίνηση των οχημάτων* όσο και, ενδεχομένως, για τη λειτουργία, *κατά τη διάρκεια της μεταφοράς*, των ψυκτικών και άλλων

15 — Απόφαση Schoonbroodt (EU:C:1998:586, διατακτικό).

16 — Απόφαση Schoonbroodt (EU:C:1998:586, σκέψη 23). Βλ. και τις προτάσεις επί της υποθέσεως Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:323, σημεία 38, 41 και 42), στις οποίες ο γενικός εισαγγελέας F. G. Jacobs αναπτύσσει σκέψεις που στηρίζονται στην πάγια νομολογία στον τομέα των τελωνειακών δασμών.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

19 — Η υπόθεση αυτή αφορούσε το ζήτημα του καυσίμου που περιέχεται στις δεξαμενές καυσίμων γεωργικών μηχανημάτων, ενώ η οδηγία 68/297 και ο κανονισμός 918/83 όριζαν το επαγγελματικό όχημα ως προοριζόμενο για τη μεταφορά προσώπων ή αγαθών.

20 — Απόφαση Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, σκέψεις 39 έως 41). Το Δικαστήριο αναφέρθηκε στον σκοπό του άρθρου 8α της οδηγίας 92/81, όπως μνημονεύεται στη δέκατη ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 94/74.

21 — Απόφαση Meiland Azewijn(EU:C:2004:499, σ. I-7905, σκέψη 41).

συστημάτων» [22]. Πιστεύω ότι είναι σαφές ότι, λαμβανόμενος κατά γράμμα, ο ορισμός αυτός αφορά μόνο τα καύσιμα που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο της μεταφοράς, είτε για την κίνηση του οχήματος είτε για τη λειτουργία, στο πλαίσιο της μεταφοράς, των συστημάτων του οχήματος. Επομένως, το Δικαστήριο απομακρύνθηκε σαφώς από το γράμμα του άρθρου 8α.

Νομική εκτίμηση

27. Αφού εξέθεσα το ιστορικό και νομολογιακό πλαίσιο του ορισμού των κανονικών δεξαμενών καυσίμων υπό την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/96, θα προχωρήσω τώρα στην εκτίμηση της ερμηνείας της διατάξεως αυτής υπό το φως των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης. Η εκτίμηση αυτή θα πραγματοποιηθεί σε δύο στάδια, με τη διάκριση της περιπτώσεως της δεξαμενής καυσίμων 1 και της περιπτώσεως της δεξαμενής καυσίμων 2, όπως περιγράφονται στο σημείο 6 των ανά χείρας προτάσεων, προκειμένου να συναχθεί, πάντως, κοινό συμπέρασμα.

Η περίπτωση της δεξαμενής καυσίμων 1

28. Υπενθυμίζω ότι η δεξαμενή καυσίμων 1 τοποθετήθηκε στο όχημα από τον κατασκευαστή του οχήματος και, στη συνέχεια, στο πλαίσιο τελικής διαρρυθμίσεως του οχήματος, μετακινήθηκε από κατασκευαστή αμαξωμάτων.

29. Το Hauptzollamt Münster δεν δέχθηκε απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως για τα καύσιμα που περιέχονται στη δεξαμενή αυτή, εκτιμώντας ότι η δεξαμενή αυτή δεν εμπίπτει στον ορισμό των κανονικών δεξαμενών καυσίμων υπό την έννοια της οδηγίας 2003/96. Το Hauptzollamt Münster έκρινε ότι, λόγω της μετακινήσεώς της από τρίτον, η επίμαχη δεξαμενή δεν είχε τοποθετηθεί στο όχημα από τον κατασκευαστή του οχήματος, όπως απαιτεί, κατά την άποψη της αρχής αυτής, το γράμμα του άρθρου 24, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/96.

30. Το Hauptzollamt Münster εμμένει στην ερμηνεία αυτή στις γραπτές παρατηρήσεις του. Στηρίζεται, κυρίως, στη γραμματική ερμηνεία της επίμαχης διατάξεως, στην απόφαση Schoonbroodt [23] καθώς και στην αρχή της ασφάλειας δικαίου. Εντούτοις, έχω σοβαρές αμφιβολίες ως προς το ότι τα τρία αυτά στοιχεία μπορούν πράγματι να στηρίξουν την προσέγγιση που υιοθέτησε η γερμανική φορολογική αρχή.

31. Πρώτον, όσον αφορά το γράμμα του ορισμού που περιλαμβάνεται στο άρθρο 24, παράγραφος 2, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, σε αυτό δεν γίνεται μνεία «δεξαμενής που τοποθετείται από τον κατασκευαστή» σε συγκεκριμένο όχημα. Αντιθέτως, η διατύπωση που επελέγη χρησιμοποιεί τον πληθυντικό αριθμό, ορίζοντας ως κανονικές δεξαμενές καυσίμων τις «*δεξαμενές* που ο κατασκευαστής τοποθετεί μόνιμα σε *όλα* τα οχήματα με κινητήρα του ίδιου τύπου με το εξεταζόμενο όχημα» [24]. Επομένως, πρόκειται, όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, για γενική κατηγορία δεξαμενών καυσίμων και όχι για το ζήτημα αν η συγκεκριμένη δεξαμενή τοποθετήθηκε στο όχημα από τον κατασκευαστή.

32. Το γεγονός ότι ο νομοθέτης υιοθέτησε τη λύση αυτή εξηγείται ευχερώς από τον σκοπό της επίμαχης διατάξεως, ο οποίος έγκειται στην προστασία της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και των εμπορευμάτων καθώς και στην αποφυγή των περιπτώσεων διπλής φορολογήσεως, με ταυτόχρονη διασφάλιση της προστασίας των νόμιμων φορολογικών συμφερόντων των κρατών μελών.

22 — Η υπογράμμιση δική μου.

23 — EU:C:1998:586.

24 — Η υπογράμμιση δική μου. Άλλες γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας 2003/96 χρησιμοποιούν πανομοιότυπη διατύπωση —«die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter» στα γερμανικά, «zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd» στα πολωνικά, «the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question» στα αγγλικά.

Υπό το πρίσμα του σκοπού αυτού, το κρίσιμο στοιχείο δεν είναι το ποιος τοποθέτησε τη δεδομένη δεξαμενή σε συγκεκριμένο όχημα, αλλά η λειτουργικότητα της δεξαμενής, δηλαδή το ότι καθιστά δυνατή την κίνηση του οχήματος και τη λειτουργία των συστημάτων του στο πλαίσιο κανονικής χρήσεως. Μια ερμηνεία που αποκλείει τη δεξαμενή καυσίμων λόγω του γεγονότος και μόνον ότι αντικαταστάθηκε ή ακόμη και απλώς μετακινήθηκε επ' ευκαιρία επισκευής ή μετατροπής του οχήματος από τρίτον εκτός του κατασκευαστή δεν συνάδει ούτε προς το γράμμα ούτε προς τον σκοπό του άρθρου 24 της οδηγίας 2003/96.

33. Η ερμηνεία αυτή δεν απορρέει ούτε από την απόφαση Schoonbroodt. Η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή δεν αφορούσε δεξαμενή καυσίμων που αντικαταστάθηκε ή μετακινήθηκε, αλλά συμπληρωματικές δεξαμενές, που προστέθηκαν στα οχήματα από τους αντιπροσώπους των κατασκευαστών των οχημάτων ή από κατασκευαστές αμαξωμάτων για να ενισχύσουν την αυτονομία κινήσεώς τους[25]. Επομένως, το Δικαστήριο έκρινε, στηριζόμενο στη γραμματική ερμηνεία της αναλυομένης διατάξεως, ότι δεν επρόκειτο για τις δεξαμενές καυσίμων που τοποθέτησε ο κατασκευαστής «σε όλα τα οχήματα του ίδιου τύπου με το εξεταζόμενο όχημα», επειδή ο κατασκευαστής πράγματι δεν εξόπλιζε κανονικά τα οχήματά του με τέτοιες δεξαμενές.

34. Σε αυτό ακριβώς το πλαίσιο το Δικαστήριο έκρινε ότι ο ορισμός των κανονικών δεξαμενών που περιλαμβάνεται στο άρθρο 112, παράγραφος 2, στοιχείο γ', του κανονισμού 918/83 δεν κάλυπτε τις δεξαμενές καυσίμων «που [είχαν] τοποθετηθεί μόνιμα από αντιπρόσωπο του κατασκευαστή ή από κατασκευαστή αμαξωμάτων προς επίτευξη ορισμένων σκοπών οικονομικής φύσεως»[26]. Μολονότι η ανάγνωση του διατακτικού και μόνο της αποφάσεως Schoonbroodt μπορεί να δημιουργήσει την εντύπωση ότι αποκλείονται από το πεδίο του ορισμού των κανονικών δεξαμενών καυσίμων όλες οι δεξαμενές που τοποθετήθηκαν από τρίτους εκτός του κατασκευαστή, το σκεπτικό της ως άνω αποφάσεως οδηγεί σε ένα λιγότερο απόλυτο συμπέρασμα. Ειδικότερα, δεν πιστεύω ότι μπορεί να γίνει δεκτό, επί τη βάσει της εν λόγω αποφάσεως, ότι αποκλείονται από τον επίμαχο ορισμό οι δεξαμενές καυσίμων που τοποθετήθηκαν από τρίτους όχι «προς επίτευξη ορισμένων σκοπών οικονομικής φύσεως», αλλά απλώς για να αποκατασταθούν οι λειτουργίες του οχήματος ή στο πλαίσιο μετατροπής των λειτουργιών αυτών.

35. Τέλος, ούτε η αρχή της ασφάλειας δικαίου συνηγορεί, κατ' εμέ, υπέρ της απόψεως που υποστηρίζει το Hauptzollamt Münster. Κατά πάγια νομολογία, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία περιλαμβάνεται στις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, επιβάλλει, μεταξύ άλλων, οι κανόνες δικαίου να είναι σαφείς και ακριβείς, τα δε αποτελέσματά τους να μπορούν να προβλεφθούν, ιδίως όταν οι κανόνες αυτοί ενδέχεται να έχουν δυσμενείς συνέπειες για τους ιδιώτες και τις επιχειρήσεις[27]. Επομένως, η αρχή αυτή αποσκοπεί, στις υποθέσεις που εμπίπτουν στον φορολογικό τομέα, στην προστασία, πρωτίστως, των συμφερόντων των φορολογουμένων και όχι των φορολογικών αρχών, διασφαλίζοντας, μεταξύ άλλων, την προβλεψιμότητα των συνεπειών που απορρέουν από την εφαρμογή του νόμου.

36. Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, ενώ η HFT δήλωσε στη φορολογική αρχή, «για προληπτικούς λόγους» όπως υπογραμμίζει, τα καύσιμα που εισήχθησαν στη δεξαμενή καυσίμων 2, δεν το έπραξε, ούτε καν για προληπτικούς λόγους, όσον αφορά τα καύσιμα που εισήχθησαν στη δεξαμενή καυσίμων 1. Πιστεύω ότι αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η HFT δεν μπορούσε να προβλέψει ότι τα εισαχθέντα καύσιμα που περιέχονταν στη δεξαμενή 1 θα ήταν δυνατόν να μην τύχουν της απαλλαγής από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως.

25 — Απόφαση Schoonbroodt (EU:C:1998:586, διατακτικό).

26 — Απόφαση Schoonbroodt, Συλλογή 1998, σ. I-8095, διατακτικό.

27 — Βλ., ιδίως, απόφαση Förster (EU:C:2008:630, σκέψη 67).

37. Πάντως, η προβλεψιμότητα, που είναι εγγενής στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, επιτάσσει να μην οδηγεί η ερμηνεία του κανόνα δικαίου σε αποτελέσματα εξωφρενικά και αντίθετα προς την κοινή λογική. Αυτό ακριβώς θα συνέβαινε στην υπό κρίση υπόθεση, εάν το πλεονέκτημα της απαλλαγής από τον φόρο καταναλώσεως εξηρτάτο από περιστάσεις τυχαίες και στερούμενες σημασίας υπό το πρίσμα του σκοπού της επίμαχης διατάξεως, όπως το γεγονός ότι η δεξαμενή καυσίμων που τοποθέτησε αρχικώς ο κατασκευαστής αντικαταστάθηκε ή μετακινήθηκε μετά την αγορά του οχήματος. Εάν γινόταν δεκτή η ερμηνεία αυτή, ένας επιχειρηματίας θα μπορούσε να τύχει της απαλλαγής για το περιλαμβανόμενο στη δεξαμενή καυσίμων του οχήματός του εισαχθέν καύσιμο, ενώ άλλος επιχειρηματίας, στην ίδια κατάσταση, θα εστερείτο της δυνατότητας αυτής από το γεγονός και μόνον ότι προέβη σε επισκευές ή μετατροπές του οχήματός του. Το αποτέλεσμα αυτό θα ήταν όχι μόνο παράλογο, αλλά θα δημιουργούσε, επιπλέον, αδικαιολόγητη διαφορά μεταχειρίσεως ικανή να προκαλέσει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Η ερμηνεία ενός κανόνα δικαίου που καταλήγει στο αποτελέσμα αυτό δεν μπορεί, κατ' εμέ, να λογίζεται σύμφωνη με την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

38. Για τους λόγους αυτούς, εκτιμώ ότι ο ορισμός των κανονικών δεξαμενών καυσίμων που περιλαμβάνεται στο άρθρο 24, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/96, ακόμη και ερμηνευόμενος κατά γράμμα, αφορά τις δεξαμενές που τοποθετήθηκαν από τρίτους πέραν του κατασκευαστή του οχήματος στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι τρίτοι αυτοί απλώς αντικαθιστούν ή μετακινούν τις δεξαμενές καυσίμων που τοποθετήθηκαν αρχικά από τον εν λόγω κατασκευαστή.

Η περίπτωση της δεξαμενής καυσίμων 2

39. Υπενθυμίζω ότι η προσφεύγουσα αγόρασε από αυτόνομο μεταπωλητή τη δεξαμενή καυσίμων 2, της ίδιας χωρητικότητας με τη δεξαμενή καυσίμων 1, και ότι αυτή τοποθετήθηκε στο όχημα από τον κατασκευαστή αμαξωμάτων ο οποίος είχε μετακινήσει τη δεξαμενή καυσίμων 1. Η δεξαμενή καυσίμων 2 θα μπορούσε κάλλιστα να έχει τοποθετηθεί από τον κατασκευαστή κατά τη διάρκεια της κατασκευής του οχήματος, αλλά αυτό δεν ήταν οικονομικώς συμφέρον, επειδή η δεξαμενή αυτή θα έπρεπε επίσης να μετακινηθεί στη συνέχεια προς τον σκοπό της τελικής διαρρυθμίσεως του οχήματος.

40. Η κατάσταση της δεξαμενής καυσίμων 2 ομοιάζει με αυτήν των επίμαχων δεξαμενών στην απόφαση Schoonbroodt[28], καθόσον αυτή, ομοίως, δεν είχε συναρμολογηθεί στο όχημα από τον κατασκευαστή. Κατά συνέπεια, θα ήταν ευχερές να συναχθεί το συμπέρασμα, τόσο επί τη βάσει της γραμματικής ερμηνείας του ορισμού που περιλαμβάνεται στο άρθρο 24, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/96 όσο και επί τη βάσει της ως άνω αποφάσεως, ότι, σε αντιδιαστολή προς τη δεξαμενή καυσίμων 1, η δεξαμενή καυσίμων 2 δεν εμπίπτει στο πεδίο που καλύπτει ο ορισμός αυτός. Πιστεύω, όμως, ότι θα ήταν σκοπιμότερο να αντισταθώ στον πειρασμό αυτόν. Πράγματι, μια τόσο εύκολη λύση δεν είναι ιδιαίτερα υποστηρίξιμη, λαμβανομένων υπόψη ενόψει τόσο των σύγχρονων οικονομικών συνθηκών όσο και των σκοπών της αναλυθείσας διατάξεως της οδηγίας 2003/96.

41. Όπως υποστήριξε η HFT με τις γραπτές παρατηρήσεις της και επιβεβαίωσε η Επιτροπή με τις δικές της παρατηρήσεις, είναι σύνηθες σήμερα να πραγματοποιείται η κατασκευή των επαγγελματικών οχημάτων σε πλείονα στάδια, ώστε ο κατασκευαστής να κατασκευάζει μόνον το πλαίσιο και τον θάλαμο του οδηγού, ενώ το υπόλοιπο συμπληρώνεται στη συνέχεια από εξειδικευμένες επιχειρήσεις. Η ίδια αρχή ισχύει για τις δεξαμενές καυσίμων. Επομένως, οι κατασκευαστές δεν προτείνουν έναν μόνο τύπο δεξαμενής καυσίμων για κάθε τύπο οχήματος, αλλά διαφορετικές δεξαμενές ανάλογα με την προβλεπόμενη χρήση του οχήματος, την αγορά για την οποία προορίζεται το όχημα ή ακόμη τις επιθυμίες του πελάτη. Ενδέχεται, επίσης, όπως συνέβη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η δεξαμενή καυσίμων να μην έχει τοποθετηθεί από τον κατασκευαστή, αλλά από τρίτον σε μεταγενέστερο στάδιο της κατασκευής του οχήματος.

28 — EU:C:1998:586.

42. Υπό τις συνθήκες αυτές, καθίσταται πολύ δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να εκτιμηθεί αν μια δεδομένη δεξαμενή καυσίμων αποτελεί, πράγματι, μέρος της κατηγορίας των δεξαμενών καυσίμων «που ο κατασκευαστής τοποθετεί μόνιμα σε όλα τα οχήματα με κινητήρα του ίδιου τύπου με το εξεταζόμενο όχημα», όπως προκύπτει από την ακριβή διατύπωση του ορισμού των κανονικών δεξαμενών καυσίμων. Θα ήταν, μάλιστα, δυνατόν καμία δεξαμενή να μην ανταποκρίνεται στον ορισμό αυτό, για δεδομένο τύπο οχήματος, και, κατά συνέπεια, οι χρήστες του οχήματος αυτού να στερούνται του πλεονεκτήματος της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 24 της οδηγίας 2003/96.

43. Το ίδιο το Hauptzollamt Münster δεν φαίνεται να προβαίνει σε τέτοια ανάλυση, καθόσον στηρίζεται στην παραδοχή ότι μια δεξαμενή καυσίμων που τοποθετήθηκε απευθείας από τον κατασκευαστή του οχήματος εμπίπτει στον ορισμό των κανονικών δεξαμενών καυσίμων, ενώ μία δεξαμενή καυσίμων που τοποθετήθηκε από τρίτον δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ορισμού αυτού. Επομένως, δεν πρόκειται πλέον για κατά γράμμα εφαρμογή της οδηγίας 2003/96, αλλά για κατά προσέγγιση εφαρμογή της. Ωστόσο, μια τέτοια κατά προσέγγιση εφαρμογή θα οδηγούσε, κατ' ανάγκη, σε άνιση μεταχείριση. Θα είχε επίσης ως συνέπεια να περιορίζει τον ανταγωνισμό, υπό την έννοια ότι θα παρακινούσε τις επιχειρήσεις μεταφοράς να προμηθεύονται μεμονωμένα τεμάχια από κατασκευαστές οχημάτων και να ζητούν τη συναρμολόγησή τους από αυτούς και όχι από τρίτους. Dura lex sed lex θα μπορούσε να πει κανείς, αλλά πιστεύω ότι η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση δεν δικαιολογείται ούτε στο πλαίσιο γραμματικής ερμηνείας ούτε υπό το πρίσμα του σκοπού του άρθρου 24 της οδηγίας 2003/96.

44. Για να επιλύσει το πρόβλημα αυτό, η Επιτροπή προτείνει να ελέγχεται, κατά περίπτωση, ποιοι είναι οι τύποι των δεξαμενών καυσίμων που προτείνει ο κατασκευαστής για δεδομένο τύπο οχήματος και να λογίζεται ότι όλοι αυτοί οι τύποι δεξαμενών καλύπτονται από τον αναλυθέντα ορισμό. Δεν βρίσκω πειστική τη λύση αυτή. Δεδομένου ότι οι κατασκευαστές προτείνουν συχνά εναλλακτικές εκδοχές των οχημάτων τους, οι οποίες διαφέρουν ανάλογα όχι μόνο με την προβλεπόμενη χρήση αλλά και με την αγορά στην οποία τα οχήματα αυτά διατίθενται προς πώληση, ο έλεγχος όλων αυτών των προσφερομένων δυνατοτήτων, έστω στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και μόνο, θα απαιτούσε από τις διοικητικές αρχές και τα δικαστήρια να προβαίνουν σε λίαν περίπλοκες πραγματικές διαπιστώσεις και θα μπορούσε να καταλήξει σε διαφορετικά αποτελέσματα στα διάφορα κράτη μέλη. Επομένως, αυτό θα αντέβαινε προς τον λόγο υπάρξεως της οδηγίας 2003/96, ο οποίος έγκειται στην εναρμόνιση των εθνικών διατάξεων που αφορούν τη φορολογία των ενεργειακών προϊόντων. Εξάλλου, η πρόταση της Επιτροπής δεν λαμβάνει υπόψη τις δεξαμενές καυσίμων που μπορούν να προταθούν προς συναρμολόγηση όχι από τους κατασκευαστές των οχημάτων, αλλά από τρίτους. Πάντως, δεδομένου ότι η αποδοχή των δεξαμενών καυσίμων που προτείνονται ως επιλογή από τους κατασκευαστές συνιστά ούτως ή άλλως απομάκρυνση από τη γραμματική ερμηνεία της επίμαχης διατάξεως, βρίσκω ακόμη λιγότερο δικαιολογημένο να αποκλείονται οι δεξαμενές που προτείνουν οι ανεξάρτητοι πωλητές.

45. Η HFT, από την πλευρά της, προτείνει να ληφθεί υπόψη η οδηγία 2007/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 5ης Σεπτεμβρίου 2007, για τη θέσπιση πλαισίου για την έγκριση των μηχανοκίνητων οχημάτων και των ρυμουλκουμένων τους και των συστημάτων, κατασκευαστικών στοιχείων και χωριστών τεχνικών μονάδων που προορίζονται για τα οχήματα αυτά [29], για να ερμηνευθεί η έννοια του τύπου του οχήματος κατά το άρθρο 24 της οδηγίας 2003/96. Πάντως, ανεξαρτήτως του ζητήματος κατά πόσον αποτελεί ορθή πρακτική η χρησιμοποίηση μιας νομικής πράξεως που εκδόθηκε σε συγκεκριμένο τομέα του δικαίου για να ερμηνευθεί προγενέστερη πράξη που εμπίπτει σε διαφορετικό τομέα, δεν πιστεύω ότι η οδηγία 2007/46 μπορεί όντως να είναι χρήσιμη εν προκειμένω. Πράγματι, ο αριθμός, ο τύπος και η χωρητικότητα των δεξαμενών καυσίμων δεν περιλαμβάνονται μεταξύ των κοινών χαρακτηριστικών ενός «τύπου οχήματος», που

29 — ΕΕ L 263, σ. 1.

απαριθμούνται στο παράρτημα ΙΙ, τμήμα Β, της εν λόγω οδηγίας. Με άλλα λόγια, τα οχήματα που ανήκουν στον ίδιο «τύπο» υπό την έννοια της οδηγίας 2007/46 μπορούν να έχουν διαφορετικές δεξαμενές καυσίμων, πράγμα που μας επαναφέρει στο σημείο αφετηρίας όσον αφορά την ερμηνεία του ορισμού των κανονικών δεξαμενών καυσίμων υπό την έννοια της οδηγίας 2003/96.

46. Προτείνω αντ' αυτού, όπως έπραξε το Δικαστήριο στην απόφαση Meiland Azewijn[30], να ερμηνευθεί ο ορισμός των κανονικών δεξαμενών καυσίμων υπό την έννοια του άρθρου 24 της οδηγίας 2003/96 με αναφορά στον σκοπό και την οικονομία της διατάξεως αυτής. Υπενθυμίζω ότι ο σκοπός αυτός είναι να προστατευθεί η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και των εμπορευμάτων και να αποφευχθεί η επιβολή διπλής φορολογίας[31]. Προς τον σκοπό αυτόν, ο νομοθέτης δεν προέβλεψε απαλλαγή κατά κυριολεξία από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, αλλά μόνο προσαρμογή, δυνάμει της οποίας, κατ' εξαίρεση από τον γενικό κανόνα, το ενεργειακό προϊόν υπό τη μορφή του καυσίμου που περιέχεται στις δεξαμενές καυσίμων των επαγγελματικών οχημάτων δεν φορολογείται στο κράτος μέλος στο οποίο θα χρησιμοποιηθεί, αλλά στο κράτος όπου διατέθηκε προς κατανάλωση. Πράγματι, η υποχρέωση δηλώσεως, σε κάθε περίπτωση διελεύσεως των εσωτερικών συνόρων, της ποσότητας καυσίμων που περιέχεται στις δεξαμενές καυσίμων του οχήματος και η ανάγκη να ζητείται στη συνέχεια, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολογία, η επιστροφή του φόρου ειδικής καταναλώσεως στο κράτος μέλος αγοράς του καυσίμου, θα συνιστούσαν σημαντικό εμπόδιο στην οδική μεταφορά μεταξύ κρατών μελών και, επομένως, κώλυμα στις συναλλαγές εντός της εσωτερικής αγοράς. Ο νομοθέτης θέσπισε το άρθρο 24 της οδηγίας 2003/96 για να αντιμετωπίσει το πρόβλημα αυτό.

47. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, το κρίσιμο στοιχείο δεν είναι η προέλευση της δεξαμενής καυσίμων, αλλά το αν το καύσιμο χρησιμοποιείται για την κίνηση του οχήματος ή, ενδεχομένως, για τη λειτουργία των συστημάτων με τα οποία το όχημα αυτό είναι εξοπλισμένο. Επομένως, η δεξαμενή καυσίμων πρέπει να τοποθετηθεί κατά τρόπο που να επιτρέπει τον απευθείας εφοδιασμό του οχήματος σε καύσιμα. Αντιθέτως, το ποιος τοποθέτησε τη δεξαμενή καθώς και η προέλευσή της δεν έχουν σημασία. Κατά συνέπεια, είναι σαφές ότι αντιβαίνει προς τον σκοπό της οδηγίας 2003/96 να εξαρτηθεί η χορήγηση της απαλλαγής από ένα γεγονός το οποίο, έναντι του σκοπού αυτού, δεν ασκεί καμία επιρροή.

48. Η ανάλυση αυτή επιρρωννύεται από το άρθρο 24, δεύτερη περίοδος, παράγραφος 2, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, κατά την οποία «[θ]εωρούνται επίσης ως κανονικές δεξαμενές καυσίμων οι δεξαμενές υγραερίου, που είναι τοποθετημένες σε οχήματα με κινητήρα». Πράγματι, οι εν λόγω δεξαμενές υγραερίου κανονικά δεν τοποθετούνται από τους κατασκευαστές και, ακόμη λιγότερο «σε όλα τα οχήματα με κινητήρα του ιδίου τύπου», διότι τα οχήματα με κινητήρα δεν είθισται, κατά τον αρχικό προορισμό τους, να κινούνται με υγραέριο, αλλά με καύσιμο παράγωγο του πετρελαίου. Επομένως, οι δεξαμενές υγραερίου τοποθετούνται από εξειδικευμένες επιχειρήσεις, ανεξάρτητες από τους κατασκευαστές των οχημάτων.

49. Η ένδειξη αυτή, που υφίστατο ήδη στον κανονισμό 918/83, αντικατοπτρίζει τη βούληση του νομοθέτη να καταστήσει τον ορισμό των κανονικών δεξαμενών καυσίμων ευέλικτο, προκειμένου να μην αποκλείει, αδικαιολόγητα, ορισμένους υποκειμένους στον φόρο από το πλεονέκτημα της απαλλαγής. Σε μια εποχή όπου οι δεξαμενές βενζίνης ή πετρελαίου συναρμολογούνταν κανονικά από το εργοστάσιο παραγωγής, η ευελιξία αυτή μπορούσε να περιοριστεί στις δεξαμενές υγραερίου. Στο σύγχρονο οικονομικό πλαίσιο της κατασκευής των οχημάτων κατά στάδια, δεν είναι επαρκής. Επομένως, εάν η οδηγία 2003/96 προβλέπει ρητώς απαλλαγή για το υγραέριο που περιέχεται στις

30 — EU:C:2004:499. Βλ. σημεία 24 έως 26 των ανά χείρας προτάσεων.

31 — Δέκατη ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 94/74, με την οποία προστέθηκε το άρθρο 8α στην οδηγία 92/81, το οποίο κατέστη το άρθρο 24 της οδηγίας 2003/96.

δεξαμενές που τοποθετούν τρίτοι, δεν βρίσκω λόγους για τους οποίους θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η βενζίνη ή το πετρέλαιο που περιέχονται σε τέτοιες δεξαμενές δεν πρέπει να τύχουν της ίδιας απαλλαγής. Και σε αυτή την περίπτωση, ένα τέτοιο επιχείρημα θα στηριζόταν σε περιστάσεις που δεν ασκούν καμία επιρροή σε σχέση με τους σκοπούς της επίμαχης διατάξεως.

50. Όσον αφορά την πρόληψη ενδεχομένων καταχρήσεων, πιστεύω ότι ο κίνδυνος τέτοιων καταχρήσεων δεν συνδέεται με την προέλευση των δεξαμενών καυσίμων. Το γεγονός ότι χρησιμοποιούνται καύσιμα που αγοράστηκαν σε ένα κράτος μέλος κατά τη μετάβαση σε άλλο κράτος μέλος δεν συνιστά καταχρηστική συμπεριφορά. Ούτε το γεγονός ότι αγοράζονται καύσιμα σε κράτος μέλος όπου η τιμή τους είναι χαμηλότερη για να χρησιμοποιηθούν σε άλλο κράτος μέλος συνιστά καταχρηστική συμπεριφορά, εάν η εγγύτητα των συνόρων καθιστά την ενέργεια αυτή οικονομικώς συμφέρουσα. Είναι ένας φυσικός οικονομικός μηχανισμός, εγγενής στην εσωτερική αγορά. Η καταχρηστική συμπεριφορά θα μπορούσε ενδεχομένως να συνίσταται στη χρησιμοποίηση του εισαγομένου καυσίμου στη δεξαμενή καυσίμων ενός οχήματος για σκοπούς διαφορετικούς από την κίνηση του ίδιου του οχήματος ή τη λειτουργία των συστημάτων με τα οποία είναι εξοπλισμένο. Πάντως, μια τέτοια καταχρηστική συμπεριφορά είναι δυνατή και με τη χρήση μόνο των δεξαμενών καυσίμων που τοποθέτησε ο κατασκευαστής. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη οφείλουν να καταπολεμούν τις εν λόγω καταχρήσεις με άλλα μέσα και όχι εξαρτώντας την απαλλαγή από την προέλευση της δεξαμενής καυσίμων.

51. Στην ερμηνεία που προτείνω θα μπορούσε ακόμη να αντιταχθεί το γεγονός ότι το Δικαστήριο, στην απόφασή του Schoonbroodt[32], δεν έλαβε υπόψη τους σκοπούς που οδήγησαν τον κοινοτικό νομοθέτη να θεσπίσει το άρθρο 8α της οδηγίας 92/81, δεχόμενο στενή ερμηνεία του ορισμού των κανονικών δεξαμενών καυσίμων. Εντούτοις, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο δεν ερμήνευσε διάταξη οδηγίας που αφορούσε τη φορολογία των ενεργειακών προϊόντων εντός της εσωτερικής αγοράς, αλλά, μέσω της βελγικής νομοθεσίας[33], μια διάταξη κανονισμού στον τομέα των τελωνειακών δασμών, δηλαδή του κανονισμού 918/83. Ασφαλώς, το Δικαστήριο έκρινε με την απόφασή του ότι «οι ορισμοί της έννοιας “κανονικές δεξαμενές καυσίμων” που περιέχονται στις διάφορες διατάξεις που μπορούν να θεωρηθούν κρίσιμες δεν παρουσιάζουν ουσιώδεις διαφορές στο πλαίσιο της υποθέσεως της κυρίας δίκης»[34]. Ωστόσο, η συλλογιστική του Δικαστηρίου στηρίζεται σε πάγια νομολογία στον τομέα των τελωνειακών δασμών[35] και όχι στον σκοπό διατάξεως που θεσπίσθηκε στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς. Αντίθετα προς την άποψη που διατύπωσε ο γενικός εισαγγελέας F. G. Jacobs στις προτάσεις του στην υπόθεση Schoonbroodt[36], πιστεύω ότι είναι δυνατόν να ληφθούν υπόψη άλλα στοιχεία για να ερμηνευθεί μια διάταξη που περιλαμβάνεται σε οδηγία στον τομέα της εσωτερικής αγοράς έναντι αυτών που λαμβάνονται υπόψη για να ερμηνευθεί μια διάταξη κανονισμού στον τελωνειακό τομέα, έστω και αν, κατά τα λοιπά, το γράμμα των διατάξεων αυτών είναι κατ’ ουσίαν πανομοιότυπο. Ειδικότερα, πρέπει να υπομνησθεί ότι, ενώ οι διατάξεις των κανονισμών είναι άμεσης εφαρμογής, οι διατάξεις των οδηγιών δεν δεσμεύουν παρά μόνον όσον αφορά το αποτέλεσμα που πρέπει να επιτευχθεί. Επομένως, κατά την ερμηνεία διατάξεως μιας οδηγίας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη περισσότερο ο σκοπός που επιδιώκεται με αυτή παρά το ακριβές γράμμα της. Τούτο ουδόλως προδικάζει την ερμηνεία του ίδιου ορισμού που περιλαμβάνεται στον τελωνειακό κανονισμό.

52. Επιβάλλεται ακόμη η παρατήρηση ότι το επιχείρημα που αφορά την κατασκευή των οχημάτων σε περισσότερα στάδια είχε ήδη προβληθεί στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Schoonbroodt. Το Δικαστήριο είχε απαντήσει στο επιχείρημα αυτό κρίνοντας ότι στον νομοθέτη της Ένωσης εναπόκειται να συναγάγει τις σχετικές συνέπειες[37]. Πάντως, ο νομοθέτης συνήγαγε όντως τις

32 — EU:C:1998:586.

33 — Βλ. σημείο 21 ανωτέρω.

34 — Απόφαση Schoonbroodt (EU:C:1998:586, σκέψη 20).

35 — Βλ. σημείο 23 ανωτέρω.

36 — Βλ. προτάσεις στην υπόθεση Schoonbroodt (EU:C:1998:323, σημείο 45).

37 — Απόφαση Schoonbroodt, (EU:C:1998:586, σκέψη 27).

συνέπειες, διότι, στην πρόταση για την τροποποίηση της οδηγίας 2003/96[38], η Επιτροπή πρότεινε τροποποίηση του ορισμού των κανονικών δεξαμενών καυσίμων κατά την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι αλλαγές στον τρόπο κατασκευής των επαγγελματικών οχημάτων[39]. Κατά την πρόταση της Επιτροπής, ο ορισμός αυτός θα πρέπει να καλύπτει τις «δεξαμενές που ο κατασκευαστής ή τρίτο πρόσωπο τοποθετούν μόνιμα σε όλα τα μηχανοκίνητα οχήματα» και οι οποίες πληρούν τις ισχύουσες τεχνικές απαιτήσεις και παρέχουν τη δυνατότητα απευθείας εφοδιασμού του οχήματος σε καύσιμα[40].

53. Η πρόταση της Επιτροπής δεν έχει ακόμη γίνει δεκτή, αλλά είμαι της γνώμης ότι η ερμηνεία της επίμαχης διατάξεως στην παρούσα διατύπωσή της θα πρέπει να είναι ανάλογη. Επιπλέον, δεν συμφωνώ με το εξ αντιδιαστολής επιχείρημα που προβάλλει το Hauptzollamt Münster, κατά το οποίο η προτεινόμενη τροποποίηση από την Επιτροπή σημαίνει ότι το ισχύον κείμενο της διατάξεως έχει διαφορετικό κανονιστικό περιεχόμενο, πράγμα που δεν παρέχει τη δυνατότητα ερμηνείας του σύμφωνα με την πρόταση αυτή. Πράγματι, η βούληση της Επιτροπής δεν είναι να τροποποιήσει τις συνέπειες του άρθρου 24 της οδηγίας 2003/96, αλλά ακριβώς να τις διατηρήσει σε ισχύ, προσαρμόζοντας το γράμμα της διατάξεως αυτής στην οικονομική πραγματικότητα. Πράγματι, είναι απολύτως δυνατό να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός ήδη από τώρα, με την αποδοχή ερμηνείας του ορισμού των κανονικών δεξαμενών καυσίμων σύμφωνης με τις νυν ισχύουσες απαιτήσεις της αγοράς αυτοκινήτων.

Συνολική εκτίμηση

54. Όπως ήδη ανέφερα στο σημείο 14 των ανά χείρας προτάσεων, πιστεύω ότι πρέπει να δοθεί κοινή απάντηση στα δύο ερωτήματα που υπέβαλε το Finanzgericht Düsseldorf, δηλαδή να δοθεί εύλογη ερμηνεία του ορισμού της έννοιας των κανονικών δεξαμενών καυσίμων κατά το άρθρο 24, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/96. Ο ορισμός αυτός θα πρέπει να νοηθεί κατά τρόπο που να καλύπτει όλες τις δεξαμενές καυσίμων που συναρμολογούνται μόνιμα στα επαγγελματικά οχήματα και οι οποίες εξυπηρετούν τον απευθείας εφοδιασμό των οχημάτων αυτών σε καύσιμα. Είναι αυτονόητο ότι οι δεξαμενές αυτές πρέπει να ικανοποιούν όλες τις τεχνικές προδιαγραφές.

55. Αναγνωρίζω ότι η λύση αυτή μπορεί να φαίνεται παρακινδυνευμένη, καθόσον απομακρύνεται τόσο από το ακριβές γράμμα της επίμαχης διατάξεως όσο και από τη μοναδική απόφαση με την οποία το Δικαστήριο ερμήνευσε τη διάταξη αυτή. Πιστεύω, ωστόσο, ότι είναι η μόνη ερμηνεία που μπορεί να διασφαλίσει ταυτόχρονα την πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 24 της οδηγίας 2003/96, την ομοιόμορφη εφαρμογή του στο σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την ασφάλεια δικαίου των υποκειμένων στον φόρο.

38 — Βλ. υποσημείωση 2 των ανά χείρας προτάσεων.

39 — Η αιτιολογική σκέψη 26 της προτάσεως της Επιτροπής διαλαμβάνει τα εξής: «Προκειμένου να διασφαλιστεί η ελεύθερη διακίνηση με ταυτόχρονη τήρηση των απαιτήσεων ασφαλείας που ισχύουν στα εμπορικά [επαγγελματικά] μηχανοκίνητα οχήματα [...], ο ορισμός των τυποποιημένων δεξαμενών των εν λόγω οχημάτων του άρθρου 24 της οδηγίας [2003/96] πρέπει να *επικαιροποιηθεί* έτσι ώστε να ανταποκρίνεται στο γεγονός ότι οι δεξαμενές καυσίμου δεν τοποθετούνται αποκλειστικά στα [επαγγελματικά] οχήματα από τους κατασκευαστές τους» (η υπογράμμιση δική μου).

40 — Άρθρο 1, σημείο 18, της προτάσεως της Επιτροπής.

Πρόταση

56. Κατόπιν των ανωτέρω παρατηρήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Finanzgericht Düsseldorf ως εξής:

Το άρθρο 24, παράγραφος 2, πρώτη περίπτωση, 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 ως κανονικές δεξαμενές καυσίμων νοούνται όλες οι δεξαμενές καυσίμων που συναρμολογούνται μονίμως στα επαγγελματικά οχήματα και οι οποίες χρησιμεύουν για τον απευθείας εφοδιασμό των οχημάτων αυτών σε καύσιμα.