Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 13ης Ιουλίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Οδηγία 2003/96/ΕΚ — Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας — Άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ' — Απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας επί των σκαφών — Καύσιμο που χρησιμοποιείται από πλοίο για πλεύση από τον τόπο όπου ναυπηγήθηκε προς λιμάνι έτερου κράτους μέλους προκειμένου να φορτώσει στον λιμένα αυτόν το πρώτο του εμπορικό φορτίο»

Στην υπόθεση C-151/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Λιθουανία) με απόφαση της 8ης Μαρτίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Μαρτίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

«Vakarų Baltijos laivų statykla» UAB

κατά

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

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

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους D. Kriaučiūnas, K. Dieninis και R. Dzikovič καθώς και από την D. Stepanienė,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Steiblytė και F. Tomat,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 2ας Μαρτίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', 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 των «Vakarų Baltijos laivų statykla» UAB και Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (εθνική επιθεώρηση φορολογίας υπαγόμενη στο Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, στο εξής: εθνική επιθεώρηση φορολογίας) σχετικά με απόφαση περί αρνήσεως επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 3 έως 5 της οδηγίας 2003/96 έχουν ως εξής:

«(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.»

4 Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

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

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)] 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:

[…]

γ) ενεργειακά προϊόντα που διατίθενται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Κοινότητας (συμπεριλαμβανομένης της αλιείας), εκτός από την περίπτωση χρησιμοποίησής τους σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής, και ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται επί ενός σκάφους αναψυχής.

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως "ιδιωτικά σκάφη αναψυχής" νοούνται οποιαδήποτε σκάφη που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη τους ή από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο τα χρησιμοποιεί βάσει μισθώσεως ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, για μη εμπορικούς σκοπούς και ειδικότερα όταν δεν πρόκειται για τη μεταφορά επιβατών ή εμπορευμάτων ή για την παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής ή για τις ανάγκες των δημόσιων αρχών.»

Το λιθουανικό δίκαιο

6 Το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 2, του Akcizų įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί ειδικού φόρου κατανάλωσης), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: νόμος περί ειδικού φόρου κατανάλωσης), μεταφέρει στο λιθουανικό δίκαιο την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96.

7 Κατά το άρθρο 43, παράγραφος 2, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης, η θέσπιση των κανόνων εφαρμογής της εν λόγω φοροαπαλλαγής ανατίθεται στην κυβέρνηση ή σε αρχή εξουσιοδοτούμενη από αυτή.

8 Βάσει της διατάξεως αυτής η Λιθουανική Κυβέρνηση ενέκρινε κανόνες σχετικά με τον ανεφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών καθώς και σχετικά με τα καύσιμα που προορίζονται για την κατασκευή, την επισκευή, τη δοκιμή, την εκμετάλλευση και τη συντήρηση αεροσκαφών.

9 Κατά το σημείο 3 των κανόνων αυτών, πρόσωπο που εφοδιάζει ένα πλοίο με καύσιμα πρέπει να κατέχει άδεια.

10 Στο σημείο 10, δεύτερο εδάφιο, των εν λόγω κανόνων προβλέπεται ότι το πρόσωπο που εφάρμοσε το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 2, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης πρέπει να διαθέτει έγγραφα που αποδεικνύουν ότι ο σκοπός του ανεφοδιασμού δικαιολογεί το αίτημα απαλλαγής από τον ειδικό φόρο.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Η «Vakarų Baltijos laivų statykla» είναι λιθουανική επιχείρηση που δραστηριοποιείται, μεταξύ άλλων, στον τομέα της κατασκευής ποντοπόρων πλοίων.

12 Στις 7 Οκτωβρίου 2009 η επιχείρηση αυτή συνήψε σύμβαση για τη ναυπήγηση φορτηγού πλοίου (στο εξής: επίμαχο πλοίο) για λογαριασμό εσθονικής εταιρίας (στο εξής: πελάτης).

13 Στο πλαίσιο της συμβάσεως αυτής η εν λόγω επιχείρηση αγόρασε 80 600 λίτρα καυσίμου, τα οποία τοποθετήθηκαν απευθείας στις δεξαμενές καυσίμου του επίμαχου πλοίου, και κατέβαλε τον ειδικό φόρο κατανάλωσης για τα καύσιμα αυτά. Τμήμα των καυσίμων χρησιμοποιήθηκε για τη διενέργεια δοκιμών στο πλοίο πριν από την παράδοσή του στον πελάτη.

14 Με επίσημη δήλωση παράδοσης και παραλαβής στις 6 Ιουνίου 2013, η «Vakarų Baltijos laivų statykla» μεταβίβασε στον πελάτη την κυριότητα και όλα τα δικαιώματα και συμφέροντα επί του επίμαχου πλοίου, καθώς και τον εξοπλισμό και τα αποθέματα που βρίσκονταν στο πλοίο, περιλαμβανομένων των 73 030 λίτρων καυσίμου που δεν είχαν καταναλωθεί κατά την πραγματοποίηση δοκιμών πριν από την παράδοση.

15 Μετά την παραλαβή του πλοίου ο πελάτης φρόντισε για τον πλου του πλοίου, χωρίς φορτίο, από τον λιμένα της Klaipėda (Λιθουανία) στον λιμένα του Stralsund (Γερμανία), όπου παρέλαβε το πρώτο του εμπορικό φορτίο το οποίο εν συνεχεία μετέφερε έναντι αμοιβής στον λιμένα της Santander (Ισπανία).

16 Στις 22 Ιουλίου 2013 η «Vakarų Baltijos laivų statykla» ζήτησε από την εθνική επιθεώρηση φορολογίας την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα καύσιμα με τα οποία είχαν εφοδιαστεί οι δεξαμενές του επίμαχου πλοίου και είχαν εξαχθεί από τον πελάτη εκτός της λιθουανικής επικράτειας.

17 Με απόφαση της 21ης Αυγούστου 2013 η εθνική επιθεώρηση φορολογίας απέρριψε το αίτημα αυτό, με την αιτιολογία ότι κατά τον χρόνο παραδόσεως των καυσίμων αυτών στον πελάτη η «Vakarų Baltijos laivų statykla» δεν είχε συμπληρώσει τα σχετικά έντυπα σύμφωνα με τις τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις του εθνικού δικαίου και δεν διέθετε άδεια, εκδοθείσα βάσει της εφαρμοστέας διαδικασίας, για τον ανεφοδιασμό πλοίων με καύσιμα.

18 Κατόπιν προσφυγής κατά της αποφάσεως αυτής, η Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπή για την επίλυση φορολογικών διαφορών υπαγόμενη στη Κυβέρνηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) με απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013 ακύρωσε την απόφαση της εθνικής επιθεωρήσεως φορολογίας περί αρνήσεως επιστροφής του φόρου κατανάλωσης, με την αιτιολογία, ιδίως, ότι η άρνηση είχε στηριχθεί σε τυπικούς λόγους.

19 Η εθνική επιθεώρηση φορολογίας άσκησε προσφυγή ακυρώσεως κατά της αποφάσεως της 28ης Νοεμβρίου 2013 ενώπιον του Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο Vilnius, Λιθουανία), το οποίο, με απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2014, έκανε δεκτή την προσφυγή ακυρώσεως.

20 Η «Vakarų Baltijos laivų statykla» ζητεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου την αναίρεση της αποφάσεως αυτής και τη διατήρηση της αποφάσεως της 28ης Νοεμβρίου 2013.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Λιθουανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2003/96 την έννοια ότι δεν μπορεί να εισπράττεται ειδικός φόρος κατανάλωσης επί της παραδόσεως ενεργειακών προϊόντων οσάκις, όπως εν προκειμένω, τα εν λόγω προϊόντα παραδίδονται ως καύσιμα πλοίου προκειμένου αυτά να χρησιμοποιηθούν από πλοίο για ναυσιπλοΐα εντός των υδάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης με σκοπό, άνευ αμέσου ανταλλάγματος, το πλοίο αυτό να πλεύσει με ίδια μέσα από τον τόπο ναυπηγήσεώς του προς λιμένα άλλου κράτους μέλους προκειμένου να παραλάβει το πρώτο εμπορικό του φορτίο;

2) Αποκλείει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2003/96 την εφαρμογή διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας των κρατών μελών, όπως οι εν προκειμένω εφαρμοστέες, οι οποίες δεν επιτρέπουν να επωφεληθεί ο ενδιαφερόμενος της φοροαπαλλαγής την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη, όταν η παράδοση ενεργειακών προϊόντων πραγματοποιήθηκε κατά παράβαση των προϋποθέσεων που έχει θέσει το κράτος μέλος, μολονότι η παράδοση αυτή πληροί τις ουσιώδεις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής που καθορίζονται στην εν λόγω διάταξη της οδηγίας 2003/96;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

22 Με το πρώτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή εφαρμόζεται στα καύσιμα που χρησιμοποιούνται προκειμένου ένα πλοίο να πλεύσει χωρίς φορτίο από λιμένα κράτους μέλους, εν προκειμένω τον λιμένα στον οποίο ναυπηγήθηκε το πλοίο, προς λιμένα άλλου κράτους μέλους, για να φορτώσει στον λιμένα αυτόν εμπορεύματα που θα μεταφερθούν εν συνεχεία σε λιμένα τρίτου κράτους μέλους.

23 Όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 3 έως 5 της οδηγίας 2003/96, σκοπός της οδηγίας είναι να προωθήσει την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, εναρμονίζοντας τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων σε επίπεδο Ένωσης, προκειμένου να περιοριστούν οι διαφορές μεταξύ των εφαρμοζόμενων από τα κράτη μέλη εθνικών επιπέδων φορολογίας της ενέργειας.

24 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι διατάξεις που αφορούν τις προβλεπόμενες από την οδηγία 2003/96 απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται αυτοτελώς, βάσει του γράμματος των διατάξεων αυτών και βάσει των σκοπών που υπηρετεί η εν λόγω οδηγία (αποφάσεις της 1ης Δεκεμβρίου 2011, Systeme Helmholz, C-79/10, EU:C:2011:797, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:862, σκέψη 19).

25 Από το γράμμα του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 προκύπτει ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή εξαρτάται από την προϋπόθεση τα ενεργειακά προϊόντα να χρησιμοποιούνται ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Ένωσης (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 10ης Νοεμβρίου 2011, Sea Fighter, C-505/10, EU:C:2011:725, σκέψη 20, και της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:862, σκέψη 21).

26 Όσον αφορά την έννοια της «ναυσιπλοΐας», στην οποία αναφέρεται το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι κάθε μορφή εμπορικής ναυσιπλοΐας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη, ανεξαρτήτως του σκοπού της (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 1ης Απριλίου 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, C-389/02, EU:C:2004:214, σκέψεις 23, 25 και 29· της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 36, καθώς και της 10ης Νοεμβρίου 2011, Sea Fighter, C-505/10, EU:C:2011:725, σκέψη 16).

27 Συνεπώς, ο σκοπός του πλου που πραγματοποιεί το πλοίο εντός των υδάτων της Ένωσης δεν ασκεί επιρροή κατά την εφαρμογή της επίμαχης απαλλαγής, εφόσον πρόκειται για ναυσιπλοΐα που αφορά παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 37, και της 10ης Νοεμβρίου 2011, Sea Fighter, C-505/10, EU:C:2011:725, σκέψη 17).

28 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει, συναφώς, ότι η εν λόγω έννοια της «ναυσιπλοΐας» προϋποθέτει η παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής να είναι εγγενές στοιχείο της μετακινήσεως του πλοίου (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 40, και της 10ης Νοεμβρίου 2011, Sea Fighter, C-505/10, EU:C:2011:725, σκέψη 18).

29 Από τη φράση «όταν δεν πρόκειται για τη μεταφορά επιβατών ή εμπορευμάτων ή για την παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής», που χρησιμοποιείται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96, προκύπτει ότι η ναυσιπλοΐα που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της

προβλεπόμενης στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', απαλλαγής αφορά χρήσεις ενός πλοίου με τις οποίες παρέχονται ευθέως υπηρεσίες έναντι αμοιβής (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, Systeme Helmholz, C-79/10, EU:C:2011:797, σκέψη 21).

30 Κατά συνέπεια, δραστηριότητες ναυσιπλοΐας που δεν υπηρετούν άμεσα την παροχή υπηρεσίας έναντι αμοιβής δεν μπορούν να εξομοιωθούν με εμπορική χρήση του πλοίου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως και για τον σκοπό της εφαρμογής της, και ως εκ τούτου δεν εμπίπτουν στην απαλλαγή αυτή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, Systeme Helmholz, C-79/10, EU:C:2011:797, σκέψη 27).

31 Όσον αφορά την έννοια των «υδάτων [της Ένωσης]», στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας, αυτή καταλαμβάνει κάθε περίπτωση υδάτων στα οποία μπορούν να πλέουν όλα τα ποντοπόρα πλοία, περιλαμβανομένων των πλοίων μεγαλύτερης χωρητικότητας τα οποία δύνανται να πλέουν σε θαλάσσιες οδούς για εμπορικούς σκοπούς (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 32).

32 Περαιτέρω, από την οικονομία της οδηγίας 2003/96, κατά την οποία τα κράτη μέλη φορολογούν τα ενεργειακά προϊόντα, προκύπτει ότι η οδηγία αυτή δεν αποσκοπεί στη θέσπιση απαλλαγών γενικού χαρακτήρα (αποφάσεις της 1ης Δεκεμβρίου 2011, Systeme Helmholz, C-79/10, EU:C:2011:797, σκέψη 23, και της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:862, σκέψη 23).

33 Ειδικότερα, σκοπός της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής είναι να διευκολύνει το εμπόριο εντός της Ένωσης, ιδίως την κίνηση των εμπορευμάτων και την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών που δύνανται να πραγματοποιούνται στα ύδατα της Ένωσης. Με την απαλλαγή αυτή ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να προαγάγει την ισότητα ως προς ορισμένες φορολογικές συνθήκες υπό τις οποίες λειτουργούν οι επιχειρήσεις μεταφορών ή παροχής άλλων υπηρεσιών εντός των υδάτων αυτών (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψεις 24 και 25).

34 Εντός του πλαισίου αυτού, από την αιτιολογική σκέψη 23 της οδηγίας 2003/96 προκύπτει ότι η εν λόγω απαλλαγή στηρίζεται στον σεβασμό των υφιστάμενων διεθνών υποχρεώσεων και στη διατήρηση της ανταγωνιστικής θέσεως των επιχειρήσεων της Ένωσης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, Systeme Helmholz, C-79/10, EU:C:2011:797, σκέψη 24).

35 Όσον αφορά τη διαφορά της κύριας δίκης, επισημαίνεται, αφενός, καταρχάς ότι η μετακίνηση του πλοίου από τον λιμένα της Klaipėda στον λιμένα της Stralsund αποτελούσε το πρώτο αναγκαίο και απαραίτητο στάδιο εμπορικού πλου, καθώς μοναδικός σκοπός της μετακινήσεως ήταν η φόρτωση εμπορευμάτων στον δεύτερο λιμένα προκειμένου αυτά να μεταφερθούν εν συνεχεία στον λιμένα της Santander, και ότι χωρίς τη μετακίνηση αυτή δεν θα μπορούσε να έχει παρασχεθεί η εν λόγω υπηρεσία μεταφοράς εμπορευμάτων.

36 Συνεπώς, μετακίνηση όπως η περιγραφείσα στην προηγούμενη σκέψη πρέπει να θεωρηθεί δραστηριότητα ναυσιπλοΐας που υπηρετεί άμεσα την παροχή υπηρεσίας έναντι αμοιβής, εν προκειμένω μεταφοράς εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα το καύσιμο που χρησιμοποιήθηκε προκειμένου το πλοίο να μπορέσει να πραγματοποιήσει την εν λόγω μετακίνηση να έχει χρησιμοποιηθεί για «ναυσιπλοΐα», υπό την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96.

37 Τυχόν αντίθετη ερμηνεία θα αντέβαινε προς τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας αυτής, καθώς η φορολογία των ενεργειακών προϊόντων σε κατάσταση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης θα μπορούσε να είναι επιζήμια για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και τη διατήρηση της ανταγωνιστικής θέσεως των επιχειρήσεων της Ένωσης.

38 Αφετέρου, τα επίμαχα στην κύρια δίκη καύσιμα χρησιμοποιήθηκαν για ναυσιπλοΐα «στα ύδατα [της Ένωσης]», υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεδομένου ότι επέτρεψαν σε πλοίο να πλεύσει από λιμένα στη Λιθουανία σε λιμένα στη Γερμανία.

39 Κατά συνέπεια, δραστηριότητα ναυσιπλοΐας όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη αποτελεί «ναυσιπλοΐα στα ύδατα [της Ένωσης]», υπό την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96.

40 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή εφαρμόζεται στα καύσιμα που χρησιμοποιούνται προκειμένου ένα πλοίο να πλεύσει χωρίς φορτίο από λιμένα κράτους μέλους, εν προκειμένω τον λιμένα στον οποίο ναυπηγήθηκε το πλοίο, προς λιμένα άλλου κράτους μέλους, για να φορτώσει στον λιμένα αυτόν εμπορεύματα που θα μεταφερθούν εν συνεχεία σε λιμένα τρίτου κράτους μέλους.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

41 Με το δεύτερο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, με την οποία αποκλείεται η εφαρμογή της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτή απαλλαγής με την αιτιολογία ότι ο εφοδιασμός πλοίου με ενεργειακά προϊόντα πραγματοποιήθηκε χωρίς να τηρηθούν οι τυπικές απαιτήσεις που προβλέπονται από την εθνική αυτή ρύθμιση, παρότι ο εν λόγω εφοδιασμός είναι σύμφωνος προς όλες τις προϋποθέσεις εφαρμογής που προβλέπονται από την επίμαχη διάταξη.

42 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι τόσο η γενική οικονομία όσο και ο σκοπός της οδηγίας 2003/96 βασίζονται στην αρχή ότι τα ενεργειακά προϊόντα φορολογούνται αναλόγως της πραγματικής τους χρήσεως (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 33).

43 Στο μέτρο που η οδηγία 2003/96 δεν προβλέπει μηχανισμό ελέγχου της χρήσεως του καυσίμου που προορίζεται για τη ναυσιπλοΐα ούτε μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής που συνδέεται με την πώληση καυσίμων, στα κράτη μέλη απόκειται να προβλέψουν τέτοιους μηχανισμούς και τέτοια μέτρα στο εθνικό τους δίκαιο, κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης, καθώς και να θεσπίσουν τις προϋποθέσεις για τις απαλλαγές του άρθρου 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 23, και της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψη 57).

44 Το Δικαστήριο έχει κρίνει, όμως, ότι ο απόλυτος χαρακτήρας της υποχρεώσεως απαλλαγής δεν μπορεί να αναιρεθεί από το περιθώριο εκτιμήσεως που παρέχεται στα κράτη μέλη με βάση εισαγωγική φράση, όπως αυτή που παρατίθεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, κατά την οποία τα κράτη μέλη παρέχουν απαλλαγές «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» (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429, σκέψη 31).

45 Περαιτέρω, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση της εξουσίας που διαθέτουν ως προς τον καθορισμό των προϋποθέσεων από τις οποίες εξαρτάται η απαλλαγή του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96, οφείλουν να σέβονται τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η αρχή της αναλογικότητας (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψη 59).

46 Συνεπώς, η άρνηση των εθνικών αρχών να απαλλάξουν από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ενεργειακά προϊόντα απλώς και μόνον για τον λόγο ότι δεν πληρούνταν ορισμένες προϋποθέσεις που προέβλεπε το εθνικό δίκαιο για τη χορήγηση της επίμαχης απαλλαγής, χωρίς να εξετάζεται, βάσει των προσκομιζόμενων αποδείξεων, αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη χρήση των εν λόγω ενεργειακών προϊόντων στο πλαίσιο σκοπών που στοιχειοθετούν δικαίωμα απαλλαγής, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την εξασφάλιση της ορθής και απρόσκοπτης εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής καθώς και της αποτροπής της φοροδιαφυγή, της φοροαποφυγής ή της καταχρήσεως (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψη 62).

47 Εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά την εφαρμογή της προβλεπόμενης στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 απαλλαγής από την προϋπόθεση ο προμηθευτής του καυσίμου να διαθέτει άδεια που του επιτρέπει τον εφοδιασμό πλοίων με καύσιμα και να τηρεί ορισμένες διατυπώσεις, αντιβαίνει στη γενική οικονομία και τον σκοπό της εν λόγω οδηγίας, καθώς εξαρτά το δικαίωμα της απαλλαγής αυτής από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων οι οποίες δεν σχετίζονται με την πραγματική χρήση των επίμαχων ενεργειακών προϊόντων.

48 Περαιτέρω, τέτοιες προϋποθέσεις δεν παρίστανται αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής και απρόσκοπτης εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής καθώς και για την αποτροπή της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της καταχρήσεως.

49 Εξάλλου, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιήθηκαν για σκοπούς διαφορετικούς από τους προβλεπόμενους στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 ή ότι η προμήθεια αυτών πραγματοποιήθηκε με σκοπό να επιτευχθεί δολίως ή καταχρηστικώς η εν λόγω απαλλαγή.

50 Αντιθέτως, κατά την απόφαση περί παραπομπής, τα εν λόγω ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιήθηκαν για ναυσιπλοΐα μεταξύ θαλάσσιων λιμένων κρατών μελών της Ένωσης.

51 Συνεπώς, κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, που εξαρτά την εφαρμογή της προβλεπόμενης στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 απαλλαγής από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων οι οποίες δεν σχετίζονται με την πραγματική χρήση των οικείων ενεργειακών προϊόντων ούτε με τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που τίθενται από την εν λόγω διάταξη, προσβάλλει τον απόλυτο χαρακτήρα της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτή υποχρεώσεως απαλλαγής και παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.

52 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, με την οποία αποκλείεται η εφαρμογή της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτή απαλλαγής με την αιτιολογία ότι ο εφοδιασμός πλοίου με ενεργειακά προϊόντα πραγματοποιήθηκε χωρίς να τηρηθούν οι τυπικές απαιτήσεις που προβλέπονται από την εθνική αυτή ρύθμιση, παρότι ο εν λόγω εφοδιασμός είναι σύμφωνος προς όλες τις προϋποθέσεις εφαρμογής που προβλέπονται από την επίμαχη διάταξη.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή εφαρμόζεται στα καύσιμα που χρησιμοποιούνται προκειμένου ένα πλοίο να πλεύσει χωρίς φορτίο από λιμένα κράτους μέλους, εν προκειμένω τον λιμένα στον οποίο ναυπηγήθηκε το πλοίο, προς λιμένα άλλου κράτους μέλους, για να φορτώσει στον λιμένα αυτόν εμπορεύματα που θα μεταφερθούν εν συνεχεία σε λιμένα τρίτου κράτους μέλους.**

2) **Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, με την οποία αποκλείεται η εφαρμογή της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτή απαλλαγής με την αιτιολογία ότι ο εφοδιασμός πλοίου με ενεργειακά προϊόντα πραγματοποιήθηκε χωρίς να τηρηθούν οι τυπικές απαιτήσεις που προβλέπονται από την εθνική αυτή ρύθμιση, παρότι ο εν λόγω εφοδιασμός είναι σύμφωνος προς όλες τις προϋποθέσεις εφαρμογής που προβλέπονται από την επίμαχη διάταξη.**

(υπογραφές)