ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 1ης Απριλίου 2004 *

Στην υπόθεση C-389/02,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht Hamburg (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG,

και

Hauptzollamt Kiel,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή (ΕΕ L 316, σ. 12),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια) και K. Lenaerts, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro,
γραμματέας: R. Grass,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG, εκπροσωπούμενη από τον M. Take, Rechtsanwalt,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον K. Gross,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 16ης Οκτωβρίου 2002, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Νοεμβρίου 2002, το Finanzgericht Hamburg υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς προς την ερμηνεία του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή (ΕΕ L 316, σ. 12).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο της διαφοράς μεταξύ της Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG (στο εξής: Deutsche See) και του Hauptzollamt Kiel ως προς την εφαρμογή των ειδικών φόρων καταναλώσεως επί των πετρελαιοειδών.

Το νομικό πλαίσιο

Οι κοινοτικές διατάξεις

3 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/81 ορίζει:

«Εκτός από τις γενικές διατάξεις της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ σχετικά με τις απαλλασσόμενες χρήσεις των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης και με την επιφύλαξη τυχόν άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα κατωτέρω προϊόντα από τον εναρμονισμένο

ειδικό φόρο κατανάλωσης, υπό τους όρους τους οποίους αυτά καθορίζουν, προκειμένου να εξασφαλίσουν την ορθή και καθαρή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να προλάβουν την φοροδιαφυγή, τη φοροαποφυγή ή τις καταχρήσεις:

[...]

γ) τα πετρελαιοειδή που παραδίδονται για να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμο για την ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Κοινότητας (συμπεριλαμβανομένης της αλιείας), εκτός από την περίπτωση της χριμοποίησής τους σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής.

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, η έκφραση "ιδιωτικό σκάφος αναψυχής" αναφέρεται σε οποιοδήποτε σκάφος χρησιμοποιείται από τον ιδιοκτήτη του ή από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο έχει τη χρήση του δυνάμει 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 επ' ανταλλάγματι, ή για τις ανάγκες των δημόσιων αρχών.»

Οι εθνικές διατάξεις

4 Στη Γερμανία, οι εθνικές διατάξεις περί της ατελούς χρησιμοποιήσεως των πετρελαιοειδών περιλαμβάνονται στον Mineralölsteuergesetz (νόμο περί του φόρου επί των πετρελαιοειδών), της 21ης Δεκεμβρίου 1992 (BGBl. 1992 I, σ. 2150 και 2185, στο εξής: MinöStG), καθώς και στη Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung (κανονιστική πράξη εφαρμογής του φόρου επί των πετρελαιοειδών), της 15ης Σεπτεμβρίου 1993 (BGBl. 1993 I, σ. 1602, στο εξής: MinöStV).

5 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 4, του MinöStG προβλέπει συναφώς ότι, επιφυλασσομένης της εφαρμογής του άρθρου 12 του αυτού νόμου, τα πετρελαιοειδή μπορούν να χρησιμοποιούνται ατελώς ως καύσιμο κινήσεως και θερμάνσεως επί των σκαφών που χρησιμεύουν αποκλειστικώς στην εμπορική ναυσιπλοΐα και τις σχετιζόμενες με αυτή παρεπόμενες δραστηριότητες, όπως η πλοήγηση, η ρυμούλκηση και οι ανάλογες υπηρεσίες, ή στη μεταφορά για ίδιο λογαριασμό, καθώς και επί των πολεμικών πλοίων και των πλοίων των δημόσιων αρχών, των πλοίων διασώσεως και των αλιευτικών για επαγγελματικούς σκοπούς.

6 Σύμφωνα με την ερμηνεία η οποία παγίως δίδεται από το Bundesfinanzhof (Γερμανία), η έννοια της εμπορικής ναυσιπλοΐας καλύπτει μόνον τη ναυσιπλοΐα που σχετίζεται με τη μεταφορά επιβατών ή αγαθών διά της υδάτινης οδού. Επομένως, πρόκειται περί εμπορικής ναυσιπλοΐας κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, σημείο 4, του MinöStG μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η ναυσιπλοΐα αποτελεί τον άμεσο σκοπό της εμπορικής δραστηριότητας.

7 Ως εκ τούτου, στηριζόμενος επί της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως του άρθρου 31, παράγραφος 2, σημείο 5, του MinöStG, ο κανονιστικός νομοθέτης, με το άρθρο 17, παράγραφος 5, της MinöStV, εξαίρεσε ορισμένους τύπους πλοίων από την έννοια του «σκάφους» κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 4, του MinöStG. Το εν λόγω άρθρο 17 προβλέπει, στην παράγραφο 5, σημείο 1, μεταξύ άλλων, ότι τα πλοία των γραφείων τελετών και αυτά που χρησιμοποιούνται για παρεμφερείς σκοπούς δεν αποτελούν σκάφη κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, του MinöStG, οπότε τα χρησιμοποιούμενα επ' αυτών καύσιμα κινήσεως και θερμάνσεως δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο επί των πετρελαιοειδών.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Η Deutsche See είναι επιχείρηση που εκμεταλλεύεται γραφείο τελετών. Για τις κηδείες στην ανοικτή θάλασσα, χρησιμοποιεί τρία διαρρυθμισμένα προς τούτο σκάφη, το MS Mira, το MS Aries και το MS Pollux. Με την από 1ης Αυγούστου 2000 επιστολή της, ζήτησε από το Hauptzollamt Kiel να της επιτραπεί να χρησιμοποιεί αφορολόγητο πετρέλαιο επί των σκαφών αυτών.

9 Το Hauptzollamt Kiel, με απόφαση της 21ης Αυγούστου 2000, απέρριψε το αίτημα αυτό επισημαίνοντας ότι δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 5, σημείο 1, της MinöStV, οι επιχειρήσεις τελετών δεν τυγχάνουν απαλλαγής από τον φόρο πετρελαιοειδών για τα καύσιμα που χρησιμοποιούν στα πλοία.

10 Με τη διοικητική ένστασή της κατά της αποφάσεως αυτής, η Deutsche See προέβαλε ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, της MinöStV, εξαιρώντας τις επιχειρήσεις κηδειών στην ανοικτή θάλασσα από την απαλλαγή εκ του φόρου πετρελαιοειδών, δεν συνάδει προς το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/81. Επισήμανε ότι η οδηγία εξαιρεί από την απαλλαγή μόνον τη χρησιμοποίηση των πετρελαιοειδών για τη ναυσιπλοΐα με ιδιωτικά σκάφη αναψυχής. Μια επιχείρηση εκμεταλλεύσεως γραφείου τελετών, όπως η Deutsche See, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έννοιας της ναυσιπλοΐας με ιδιωτικά σκάφη αναψυχής, καθόσον τα νεκροφόρα σκάφη της χρησιμοποιούνται για εμπορικούς σκοπούς, ήτοι για τη μεταφορά επιβατών και την παροχή υπηρεσιών επ' ανταλλάγματι.

11 Το Hauptzollamt Kiel, με απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, απέρριψε την εν λόγω διοικητική ένσταση, με το σκεπτικό ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 4, του MinöStG εξαιρεί αποκλειστικώς τα καύσιμα που χρησιμοποιούνται στα σκάφη εμπορικής ναυσιπλοΐας. Εν προκειμένω δεν είναι δυνατόν να χορηγηθεί φορολογική απαλλαγή, διότι σκοπός της Deutsche See δεν είναι η εμπορική μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων, αλλά η τέλεση κηδειών στη θάλασσα.

12 Στις 12 Οκτωβρίου 2000, η Deutsche See άσκησε προσφυγή κατά της τελευταίας αυτής αποφάσεως ενώπιον του Finanzgericht Hambourg, με αιτήματα, αφενός μεν, να ακυρωθεί η εν λόγω απόφαση καθώς και η απόφαση της 21ης Αυγούστου 2000, αφετέρου δε, να υποχρεωθεί το Hauptzollamt Kiel να της επιτρέψει να χρησιμοποιεί αφορολόγητα πετρελαιοειδή επί των πλοίων της.

13 Σύμφωνα με το Finanzgericht Hamburg, υπό το πρίσμα των διατάξεων του εθνικού δικαίου η Deutsche See δεν μπορεί να τύχει φορολογικής απαλλαγής για τα πετρελαιοειδή επί των πλοίων που χρησιμεύουν στην τέλεση κηδειών στη θάλασσα. Ωστόσο, η εκτίμηση της διαφοράς υπό το πρίσμα της οδηγίας 92/81 δεν παρέχει ασφαλή λύση, δεδομένου ότι ο κοινοτικός νομοθέτης δεν όρισε την έννοια της «ναυσιπλοΐας στα ύδατα της Κοινότητας». Συγκεκριμένα, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής ορίζει μόνον την έννοια του «ιδιωτικού σκάφους αναψυχής».

14 Λαμβάνοντας υπόψη τον ορισμό της έννοιας του «ιδιωτικού σκάφους αναψυχής» κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 92/81, το Finanzgericht Hamburg θεωρεί ότι η περιλαμβανομένη στο πρώτο εδάφιο της αυτής διατάξεως έννοια της «ναυσιπλοΐας στα ύδατα της Κοινότητας» είναι ευρύτερη από την έννοια της «εμπορικής ναυσιπλοΐας» κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 4, του MinöStG, όπως ερμηνεύεται με τη νομολογία του Bundesfinanzhof.

15 Το Finanzgericht Hamburg επισημαίνει ότι οι τελούμενες από τη Deutsche See κηδείες στη θάλασσα αποτελούν προδήλως παροχές υπηρεσιών επ' ανταλλάγματι και ότι τα υποβοηθούντα την τέλεσή τους σκάφη σαφώς χρησιμοποιούνται για εμπορικούς σκοπούς. Επομένως, τέτοια σκάφη εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έννοιας της «ναυσιπλοΐας στα ύδατα της Κοινότητας» κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/81.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Hamburg αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει ως ναυσιπλοΐα, κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/81, να θεωρείται η ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Κοινότητας με σκάφη χρησιμοποιούμενα για σκοπούς άλλους από την αναψυχή;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

17 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο τεθέν ερώτημα, πρέπει να επισημανθεί ότι από την τρίτη και την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/81 προκύπτει ότι αυτή έχει σκοπό, αφενός, να παράσχει σειρά κοινών ορισμών για τα εμπίπτοντα στην κατηγορία των πετρελαιοειδών προϊόντα, τα οποία υπόκεινται στο γενικό σύστημα παρακολουθήσεως των ειδικών φόρων καταναλώσεως, καθώς και, αφετέρου, να θεσπίσει ορισμένες απαλλαγές ως προς τα προϊόντα αυτά, οι οποίες είναι υποχρεωτικές σε κοινοτικό επίπεδο.

18 Από τις εν λόγω αιτιολογικές σκέψεις, αφενός, και από τον τίτλο της οδηγίας 92/81, αφετέρου, προκύπτει ότι οι κοινοί αυτοί ορισμοί και οι προβλεπόμενες απαλλαγές έχουν σκοπό να προαγάγουν την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να καθιερώσουν εναρμονισμένο καθεστώς στις διαρθρώσεις των ειδικών φόρων καταναλώσεως επί των πετρελαιοειδών σε κοινοτικό επίπεδο.

19 Κατά συνέπεια, οι ορισμοί που αφορούν τα διεπόμενα από την οδηγία 92/81 προϊόντα και οι επ' αυτών εφαρμοστέες εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται αυτοτελώς, βάσει του γράμματος των σχετικών διατάξεων καθώς και των επιδιωκομένων από την οδηγία αυτή σκοπών.

20 Αυτοτελής ερμηνεία των εν λόγω εξαιρέσεων επιβάλλεται πολλώ μάλλον, καθόσον, όπως αποφάνθηκε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 10ης Ιουνίου 1999, C-346/97, Braathens (Συλλογή 1999, σ. I-3419, σκέψη 31), το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/81 υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μην υποβάλλουν στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως τα πετρελαιοειδή, τα οποία παραδίδονται με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους ως καυσίμων για ορισμένες δραστηριότητες μνημονευόμενες στη διάταξη αυτή.

21 Αποκλίνουσα ερμηνεία, σε εθνικό επίπεδο, όσον αφορά τις εν λόγω υποχρεώσεις εξαιρέσεως, όχι μόνο θα έπληττε τους στόχους των κοινοτικών διατάξεων και την ασφάλεια δικαίου, αλλά θα ενείχε τον κίνδυνο να τύχουν άνισης μεταχειρίσεως οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις.

22 Από το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/81 προκύπτει ότι «τα πετρελαιοειδή που παραδίδονται για να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμο για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Κοινότητας» απαλλάσσονται από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως. Η διάταξη αυτή προβλέπει μία μόνον εξαίρεση, διευκρινίζοντας ότι η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται επί των πετρελαιοειδών που χρησιμοποιούνται για τη ναυσιπλοΐα με «ιδιωτικά σκάφη αναψυχής». Στο δεύτερο εδάφιο της αυτής διατάξεως το «ιδιωτικό σκάφος αναψυχής» ορίζεται ως το χρησιμοποιούμενο «για μη εμπορικούς σκοπούς».

23 Εξ αυτού προκύπτει ότι κάθε πλους για εμπορικούς σκοπούς εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/81.

24 Εξάλλου, η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται εκ του γεγονότος ότι ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να ορίσει επιμελώς την έννοια του ιδιωτικού σκάφους αναψυχής στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/81 και, συγχρόνως, να οριοθετήσει το πεδίο εφαρμογής της έννοιας αυτής όσον αφορά τη χρήση σκαφών για την παροχή υπηρεσιών επ' ανταλλάγματι.

25 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας δεν περιλαμβάνει διάκριση όσον αφορά τον σκοπό της ναυσιπλοΐας περί της οποίας πρόκειται. Πράγματι, οι στρεβλώσεις του

ανταγωνισμού, τις οποίες επιδιώκουν να αποτρέψουν οι διατάξεις της οδηγίας, μπορούν να επέλθουν ανεξαρτήτως του είδους της εμπορικής ναυσιπλοΐας περί της οποίας πρόκειται.

26 Πρέπει να προστεθεί ότι, εάν ο κοινοτικός νομοθέτης ήθελε να μη τυγχάνουν της εν λόγω απαλλαγής, πέραν της ναυσιπλοΐας με ιδιωτικά σκάφη αναψυχής, ορισμένες μορφές εμπορικής ναυσιπλοΐας, τέτοιος περιορισμός της φορολογικής απαλλαγής θα έπρεπε να εξαγγέλλεται ρητώς στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/81.

27 Υπό το φως αυτών των στοιχείων, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η μνεία «συμπεριλαμβανομένης της αλιείας», η οποία τίθεται εντός παρενθέσεων στο ως άνω εδάφιο, πρέπει να θεωρηθεί ως απλή διευκρίνιση η οποία αφορά τους σκοπούς της προβλεπομένης για την εμπορική ναυσιπλοΐα φορολογικής απαλλαγής.

28 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι οι πλόες, τους οποίους διενεργεί η Deutsche See, συνιστούν παροχές υπηρεσιών επ' ανταλλάγματι. Λόγω του εμπορικού τους χαρακτήρα, οι πλόες αυτοί δεν εμπίπτουν στην προβλεπομένη για τα ιδιωτικά σκάφη αναψυχής εξαίρεση, οπότε καλύπτονται από την απαλλαγή.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο τεθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι η κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/81 έννοια της «ναυσιπλοΐα[ς] στα ύδατα της Κοινότητας (συμπεριλαμβανομένης της αλιείας), εκτός από την περίπτωση της χρησιμοποίησής [τους] σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής», περιλαμβάνει κάθε μορφή ναυσιπλοΐας, ανεξαρτήτως του σκοπού του πλου, σε περίπτωση που διενεργείται για εμπορικούς σκοπούς.

Επί των δικαστικών εξόδων

30 Τα έξοδα, στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή που κατέθεσε παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 16ης Οκτωβρίου 2002 το Finanzgericht Hamburg, αποφαίνεται:

Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στη «ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Κοινότητας (συμπεριλαμβανομένης της αλιείας), εκτός από την περίπτωση της χρησιμοποίησής [τους] σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής», περιλαμβάνει κάθε μορφή ναυσιπλοΐας, ανεξαρτήτως του σκοπού του πλου, σε περίπτωση που διενεργείται για εμπορικούς σκοπούς.

Jann Rosas La Pergola

Silva de Lapuerta Lenaerts

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 19 Μαρτίου 2004.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πρώτου τμήματος

P. Jann