



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

3. april 2014\*

»Direktiv 2003/96/EF — beskatning af energiprodukter — produkter, som ikke er nævnt i direktiv 2003/96 — begrebet »tilsvarende brændsel til opvarmning eller motorbrændstof««

I de forenede sager C-43/13 og C-44/13,

angående to anmodninger om præjudiciel forelæggelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelser af 14. november 2012, indgået til Domstolen den 28. januar 2013, i sagerne

**Hauptzollamt Köln**

mod

**Kronos Titan GmbH** (sag C-43/13)

og

**Hauptzollamt Krefeld**

mod

**Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH** (sag C-44/13),

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne M. Safjan (refererende dommer), J. Malenovský, A. Prechal og K. Jürimäe,

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Hauptzollamt Köln ved J. Krebs, som befuldmægtiget

— Kronos Titan GmbH ved Rechtsanwälte W. Meilicke og D.E. Rabback

\* Processprog: tysk.

- Hauptzollamt Krefeld ved X. Konoplev, som befuldmægtiget
  - Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH ved Rechtsanwälte D. Schiebold og N. Liebheit
  - den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, A. Cunha og R. Collaço, som befuldmægtigede
  - Europa-Kommissionen ved C. Barslev og W. Mölls, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. december 2013, afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 3, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EFT L 283, s. 51).
- 2 Anmodningerne er indgivet under to sager mellem Hauptzollamt Köln (hovedtoldkontoret i Köln) og Kronos Titan GmbH (herefter »Kronos«) i den ene sag, og Hauptzollamt Krefeld (hovedtoldkontoret i Krefeld) og Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (herefter »RRBS«) i den anden sag, vedrørende hvilke afgiftssatser der skal finde anvendelse på dels toluen, dels mineralsk terpentint og letolie Exxsol D60, som er produkter, Kronos og RRBS anvender som brændsel til opvarmning.

### Retsforskrifter

#### *Direktiv 2003/96*

- 3 Anden-sjette, niende, syttende og attende betragtning til direktiv 2003/96 har følgende ordlyd:
  - »(2) Mangelen på EF-bestemmelser om minimumsbeskatning af elektricitet og andre energiprodukter end mineralolier kan være til skade for et velfungerende indre marked.
  - (3) Et velfungerende indre marked og gennemførelsen af formålene med EF's øvrige politikker kræver, at der fastsættes minimumsafgiftssatser på EF-plan for de fleste energiprodukter, herunder elektricitet, naturgas og kul.
  - (4) Betydelige forskelle mellem medlemsstaternes energiafgiftssatser vil kunne vise sig at modarbejde et velfungerende indre marked.
  - (5) Fastsættelse af passende EF-minimumsafgiftssatser for beskatning kan gøre det muligt at formindske de nuværende forskelle mellem de nationale afgiftssatser.
  - (6) I henhold til traktatens artikel 6 skal miljøbeskyttelseskrav integreres i udformningen og gennemførelsen af Fællesskabets politikker på andre områder.

[...]

[...]

- (17) Der er nødvendigt at fastsætte forskellige fællesskabsminimumssatser for beskatning afhængigt af anvendelsen af energiprodukterne og elektriciteten.
- (18) Energiprodukter, der bruges som motorbrændstof ved visse former for industriel og kommerciel anvendelse og som brændsel til opvarmning, beskattes normalt lavere end energiprodukter, der anvendes som brændstof i motorkøretøjer.«
- 4 Artikel 1 i direktiv 2003/96 bestemmer, at medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.
- 5 Direktivets artikel 2 indeholder i stk. 1, 3 og 5 følgende bestemmelser:
- »1. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte varer:
- a) [...]
- b) varer under KN-kode [...] 2704-2715
- c) varer under KN-kode 2901 og 2902
- [...]
3. Energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i dette direktiv, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.
- Ud over de afgiftspligtige produkter, der er nævnt i stk. 1, beskattes produkter, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof, eller som tilsætnings- eller fyldstof i motorbrændstof, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof.
- Ud over de afgiftspligtige produkter, der er nævnt i stk. 1, beskattes ethvert andet kulbrintebrændstof, bortset fra tørv, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende energiprodukt.
- [...]
5. Henvisningerne i dette direktiv til koder i den kombinerede nomenklatur er til Kommissionens forordning (EF) nr. 2031/2001 af 6. august 2001 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif [(EFT L 279, s. 1)].
- [...]«
- 6 Direktivets artikel 4 har følgende ordlyd:
- »1. De afgiftssatser, medlemsstaterne fastsætter for energiprodukter og elektricitet, der omhandles i artikel 2, må ikke være lavere end de minimumssatser for beskatning, der er fastsat i dette direktiv.
2. I dette direktiv er »afgiftssats« den samlede byrde, der pålægges i form af alle indirekte afgifter (undtagen moms), der beregnes direkte eller indirekte af mængden af energiprodukter eller elektricitet ved overgangen til forbrug.«

- 7 Direktivets artikel 7 og 8 bestemmer, at minimumsafgiftssatserne for henholdsvis motorbrændstoffer og produkter anvendt som motorbrændstof er fastsat i henhold til bilag I tabel A eller B til samme direktiv. I henhold til direktivets artikel 9 er minimumsafgiftssatserne for brændsel til opvarmning fastsat i bilag I, tabel C.
- 8 Ingen af disse tabeller indeholder nogen sats vedrørende toluen (KN-kode 2902 30 00), mineralsk terpentin eller let fyringsolie (de to sidstnævnte henhører under KN-kode 2710 11 21).
- 9 Bilag I, tabel C, til direktiv 2003/96 ser således ud:

Tabel C – Minimumsafgiftssatser for brændsel til opvarmning og elektricitet

	Erhvervsmæssigt forbrug	Ikke-erhvervsmæssigt forbrug
Gasolie (i EUR pr. 1 000 l) KN-koder 2710 19 41-2710 19 49	21	21
Svær brændselolie (i EUR pr. 1 000 l) KN-koder 2710 19 61-2710 19 69	15	15
Petroleum (i EUR pr. 1 000 l) KN-koder 2710 19 21 og 2710 19 25	0	0
LPG (i EUR pr. 1 000 kg) KN-koder 2711 12 11-2711 19 00	0	0
Naturgas (i EUR pr. gigajoule) KN-koder 2711 11 00 og 2711 21 00	0,15	0,3
Kul og koks (i EUR pr. gigajoule) KN-koder 2701, 2702 og 2704	0,15	0,3
Elektricitet (i EUR pr. MWh) KN-kode 2716	0,5	1,0

### Tysk ret

- 10 § 2 i Energiesteuergesetz (lov om energiafgift) af 15. juli 2006 (herefter »EnergieStG«) i den version, der var gældende i 2007 og 2008, hvor de faktiske omstændigheder i hovedsagen fandt sted, bestemmer:

»(1) Afgiften udgør

1. for 1 000 l benzin i underposition 2710 11 41-2710 11 49 i [KN]

[...]

b) med et svovlindhold på højst 10 mg/kg 654,50 EUR

[...]

(3) Uanset stk. 1 og 2 udgør afgiften [...] [herefter følger en liste, der omfatter fem positioner – til dels med underopdelinger – og de hertil hørende væsentligt lavere afgiftssatser, der bl.a. omfatter gasolier i underposition 2710 19 41-2710 19 49 i KN samt brændselsolier i underposition 2710 19 61-2710 19 69 i KN]

såfremt de bruges som brændsel til opvarmning eller leveres til dette formål [...]

(4) Andre end de i stk. 1-3 nævnte energiprodukter er underlagt den samme afgift som energiprodukter, der efter deres beskaffenhed og anvendelsesformål ligner dem mest. [...]«

### **Twisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

#### *De faktiske omstændigheder i hovedsagen i sag C-43/13*

- 11 Kronos fremstiller pulver af titandioxid (såkaldt »hvid pigment«). For at opnå den ønskede kemiske reaktion skal temperaturen øges til 1 650 grader Celsius. Kronos opnår denne temperatur ved at indsprøjte toluen i en oxygenstrøm i en brænder.
- 12 I 2007 angav Kronos til Hauptzollamt Köln et beløb på ca. 1,1 mio. EUR som energiafgift for anvendelse af toluen. Selskabet anvendte herved i overensstemmelse med Hauptzollamt Kölns retsopfattelse en afgiftssats på 654,50 EUR pr. 1 000 kg. Denne sats er fastsat i § 2, stk. 1, nr. 1, litra b), i EnergieStG for benzin henhørende under KN-underposition 2710 11 41-2710 11 49 med et maksimalt svovlindhold på 10 mg/kg. Kronos fremsatte samtidig hermed en indsigelse mod sin angivelse med anmodning om anvendelse af de væsentligt lavere afgiftssatser, der er fastsat i § 2, stk. 3, i EnergieStG for en række andre energiprodukter, når de anvendes til opvarmning.
- 13 Eftersom toluen ikke er angivet i § 2 i EnergieStG, skulle afgiften for det energiprodukt, som efter sin beskaffenhed og anvendelsesformål ligner førstnævnte produkter mest, anvendes i overensstemmelse med bestemmelsens stk. 4.
- 14 Selskabet fik – efter at dets indsigelse var blevet forkastet – medhold i det søgsmål, som det efterfølgende anlagde ved Finanzgericht, idet denne ret var af den opfattelse, at artikel 2, stk. 3, første og tredje afsnit, i direktiv 2003/96 skulle tages i betragtning. Retten fandt, at når toluen anvendes til opvarmning, kan afgiftssatsen efter en fortolkning af § 2 i EnergieStG, der er i overensstemmelse med denne bestemmelse i direktiv 2003/96, ikke findes i § 2, stk. 1, i EnergieStG, men derimod alene i denne lovs § 2, stk. 3, da kun denne bestemmelse indeholder afgiftssatser for brændsel til opvarmning.
- 15 Hauptzollamt Köln har iværksat »revisionsanke« af Finanzgerichts afgørelse ved Bundesfinanzhof.

#### *De faktiske omstændigheder i hovedsagen i sag C-44/13*

- 16 RRBS fremstiller overfladebelægninger ved en termisk proces. Hertil anvender selskabet mineralsk terpentin i fade (underposition 2710 11 21 i KN), der ikke er pålagt afgift, og letolie Exxsol D60, der henhører under den samme pos., der herved brændes.
- 17 Ved afgiftsavgørelse af 1. december 2008 og af 7. december 2009 vedrørende 2007 og 2008 har Hauptzollamt Krefeld fastsat en energiafgift for mineralsk terpentin og letolie Exxsol D60 med et beløb på i alt 134 747,70 EUR efter en afgiftssats på 654,50 EUR pr. 1 000 kg. Denne sats er fastsat i

§ 2, stk. 1, nr. 1, litra b), i EnergieStG for benzin i underposition 2710 11 41-2710 11 49 KN med et svovlindhold på højst 10 mg/kg. RRBS har, efter forgæves at have gjort indsigelse herimod, anlagt sag med påstand om, at en af de væsentligt lavere afgiftssatser, der er fastsat i § 2, stk. 3, i EnergieStG for en række andre energiprodukter, når de anvendes til opvarmning, finder anvendelse.

- 18 Da mineralsk terpentin og letolie Exxsol D60 ikke er opført i § 2 i energieStG, skal afgiftssatsen for de energiprodukter, som mineralsk terpentin og letolie efter deres beskaffenhed og anvendelsesformål ligner mest, derfor anvendes i henhold til bestemmelsens stk. 4.
- 19 Selskabet fik medhold i sit søgsmål for Finanzgericht, idet denne ret var af den opfattelse, at artikel 2, stk. 3, første og tredje afsnit, i direktiv 2003/96 skulle tages i betragtning. Efter rettens opfattelse kan afgiftssatsen for mineralsk terpentin og letolie Exxsol D60, når disse stoffer anvendes til opvarmning, efter en fortolkning af § 2 i EnergieStG, der er i overensstemmelse med denne bestemmelse i direktivet, ikke findes i § 2, stk. 1, i EnergieStG, men derimod alene i § 2, stk. 3, i EnergieStG, da alene denne bestemmelse indeholder afgiftssatser for brændsel til opvarmning.
- 20 Hauptzollamt Krefeld har iværksat »revisionsanke« til prøvelse af Finanzgerichts dom ved den forelæggende ret.

#### *Det præjudicielle spørgsmål*

- 21 Selv om den forelæggende ret hælder til den opfattelse, at den forhøjede afgift på de omhandlede produkter på trods af deres anvendelse som brændsel til opvarmning er i overensstemmelse med kravene i direktiv 2003/96, finder retten dog ikke, at denne forenelighed er sikker.
- 22 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, som er formuleret ens i de to sager:

»Kræver artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96/EF om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet, at der ved beskatningen af energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i direktivet, skal anvendes en afgiftssats, der i henhold til national ret er fastsat for anvendelsen af et energiprodukt som brændsel til opvarmning, såfremt dette andet energiprodukt ligeledes anvendes som brændsel til opvarmning? Eller kan – når det andet energiprodukt ved anvendelsen som brændsel til opvarmning svarer til et bestemt energiprodukt – den i national ret fastsatte afgiftssats for dette energiprodukt finde anvendelse, også når det herved drejer sig om en ensartet afgiftssats uden hensyntagen til, om det anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning?«

#### **Retsforhandlingerne for Domstolen**

- 23 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 7. februar 2013 blev sagerne C-43/13 og C-44/13 forenet med henblik på den skriftlige forhandling, den mundtlige forhandling og dommen.

#### **Om det præjudicielle spørgsmål**

- 24 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorledes den betingelse, som findes i artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96, hvorefter energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i det pågældende direktiv, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, skal fortolkes.



- 25 Det bemærkes indledningsvis, at en EU-retlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, dens formål og dens kontekst (dom *Spedition Welter*, C-306/12, EU:C:2013:650, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Hvad angår ordlyden af artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96 er det korrekt, at der i flere sprogversioner, nemlig bl.a. i den spanske, tyske, engelske, franske og italienske, med henblik på fastlæggelsen af hvilken afgiftssats der finder anvendelse, angives »anvendelsen« som det første kriterium, mens kriteriet om, at produkterne »svarer til hinanden med hensyn til deres art«, først angives efterfølgende. En sådan rækkefølge kan antyde, at produktets konkrete anvendelse først skal undersøges, og først derefter skal det afgøres, hvilket referenceprodukt der er »tilsvarende«.
- 27 Da rækkefølgen for fremstillingen af de pågældende kriterier imidlertid ikke er ens i alle sprogversioner af direktiv 2003/96, skal det undersøges, om formålet med den i hovedsagen omhandlede bestemmelse og den sammenhæng, den indgår i, bekræfter, at et produkts konkrete anvendelse har forrang for kriteriet om et tilsvarende produkt.
- 28 Hvad angår den sammenhæng, som den i hovedsagen omhandlede bestemmelse indgår i, bemærkes, at opbygningen i direktiv 2003/96 hviler på en sondring mellem motorbrændstof og brændsel til opvarmning. Denne sondring, som er indført med 17. og 18. betragtning til direktivet anvendes særligt i direktivets artikel 7-9 vedrørende fremgangsmåden for fastsættelse af minimumsafgiftssatser for på den ene side brændsel til opvarmning og på den anden side motorbrændstof og energiprodukter, der bruges som motorbrændstof ved visse former for industriel og kommerciel anvendelse.
- 29 Ved at henvise til produkter, der anvendes som motorbrændstof, bidrager artikel 8 i direktiv 2003/96 til at belyse, hvilken funktion kriteriet om anvendelse har i direktivets sammenhæng, nemlig at kunne pålægge afgift på et bestemt produkt i forhold til dets anvendelse som motorbrændstof eller brændstof til opvarmning.
- 30 Det skal således bemærkes, at opbygningen af direktiv 2003/96 hviler på en regulær sondring mellem motorbrændstof og brændsel til opvarmning i forhold til bl.a. kriteriet om anvendelse.
- 31 Hvad angår formålet med den ordning, hvori den i hovedsagen omhandlede bestemmelse indgår, bemærkes, at det fremgår af tredje til femte betragtning til direktiv 2003/96, at EU-lovgiver gennem sondringen mellem motorbrændstof og brændsel til opvarmning og ved at fastsætte et vist antal minimumsafgiftssatser har ønsket at sikre et velfungerende indre marked.
- 32 En fortolkning af direktivets artikel 2, stk. 3, hvorefter medlemsstaterne er forpligtede til for ethvert produkt, der anvendes som motorbrændstof eller som brændsel til opvarmning, at anvende en afgiftssats, som er fastsat for henholdsvis et andet motorbrændstof eller en anden brændsel til opvarmning, giver imidlertid mulighed for at tilnærme de nationale afgiftsordninger, idet det undgås, at samme produkt pålægges afgift som motorbrændstof i visse medlemsstater, mens det i andre medlemsstater pålægges afgift som brændsel til opvarmning. I henhold til denne fortolkning bidrager den mekanisme, der er indført ved bestemmelsen, faktisk til et velfungerende indre marked.
- 33 Endvidere giver en fortolkning af artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96, hvorefter kriteriet om anvendelse som motorbrændstof eller som brændsel til opvarmning er afgørende, mulighed for at udelukke eventuelle konkurrencefordrejninger mellem varer, som anvendes til samme formål.
- 34 Det skal således først undersøges, om det omhandlede produkt anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, før det derefter fastslås, hvilket motorbrændstof eller brændsel til opvarmning der er tilsvarende i denne bestemmelses forstand.

- 35 Som generaladvokaten har anført i punkt 48 i sit forslag til afgørelse, skal begrebet »tilsvarende produkt« så vidt muligt fortolkes ud fra, om de pågældende energiprodukter er indbyrdes substituerbare eller udskiftelige. Det skal således undersøges i hovedsagen, om et af de produkter, der findes i bilag I, tabel C, til direktiv 2003/96 kunne have været anvendt i stedet for de pågældende energiprodukter med henblik på at opnå det forfulgte resultat. På denne måde sikres det, at produkter, som har samme funktion, pålægges samme afgift.
- 36 Det skal ligeledes præciseres, at i den udstrækning, der ikke kan substitueres i den foregående præmis forstand, skal det i hvert enkelt tilfælde afgøres, hvilket motorbrændstof eller brændsel til opvarmning der efter sin beskaffenhed og anvendelsesformål svarer mest til det pågældende produkt. Således overholdes forpligtelsen til at sondre mellem motorbrændstof og brændsel til opvarmning for så vidt angår de produkter, for hvilke der ikke er fastsat en individuel minimumsafgiftssats på EU-niveau.
- 37 Det følger heraf, at den »tilsvarende brændsel til opvarmning eller motorbrændstof« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96, først skal afgøres i forhold til det pågældende produkts anvendelse som brændsel til opvarmning eller som motorbrændstof, før det afgøres, hvilket motorbrændstof eller brændsel til opvarmning i den relevante tabel i bilag I til direktiv 2003/96 produktet reelt kan udskiftes med i sin anvendelse eller i mangel heraf efter sin beskaffenhed og sit anvendelsesformål.
- 38 Henset til de ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at betingelsen i artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96, hvorefter energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i det pågældende direktiv, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, skal fortolkes således, at det først skal afgøres, om det omhandlede produkt anvendes som brændsel til opvarmning eller som motorbrændstof, før det derefter fastslås, hvilket motorbrændstof eller brændsel til opvarmning der svarer hertil i det enkelte tilfælde.

### Sagsomkostninger

- 39 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

**Betingelsen i artikel 2, stk. 3, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet, hvorefter energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i det pågældende direktiv, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, skal fortolkes således, at det først skal afgøres, om det omhandlede produkt anvendes som brændsel til opvarmning eller som motorbrændstof, før det derefter fastslås, hvilket motorbrændstof eller brændsel til opvarmning der er tilsvarende i det enkelte tilfælde.**

Underskrifter