



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

3 aprilie 2014 *

„Directiva 2003/96/CE — Impozitarea produselor energetice — Produse care nu sunt menționate în Directiva 2003/96/CE — Noțiunea «combustibil pentru încălzire sau carburant echivalent»”

În cauzele conexate C-43/13 și C-44/13,

având ca obiect două cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin deciziile din 14 noiembrie 2012, primite de Curte la 28 ianuarie 2013, în procedurile

Hauptzollamt Köln

împotriva

Kronos Titan GmbH (C-43/13),

și

Hauptzollamt Krefeld

împotriva

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

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, domnii M. Safjan (raportor) și J. Malenovský și doamnele A. Prechal și K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul Niilo Jääskinen,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Hauptzollamt Köln, de J. Krebs, în calitate de agent;
- pentru Kronos Titan GmbH, de W. Meilicke și de D.E. Rabback, Rechtsanwälte;
- pentru Hauptzollamt Krefeld, de X. Konoplev, în calitate de agent;

* Limba de procedură: germana.

- pentru Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH, de D. Schiebold și de N. Liebheit, Rechtsanwälte;
 - pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de A. Cunha și de R. Collaço, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de C. Barslev și de W. Mölls, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 decembrie 2013,
- pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (JO L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98).
- 2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii, pe de o parte, între Hauptzollamt Köln (Biroul Vamal Principal din Köln) și Kronos Titan GmbH (denumită în continuare „Kronos”) și, pe de altă parte, între Hauptzollamt Krefeld (Biroul Vamal Principal din Krefeld) și Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (denumită în continuare „RRBS”), cu privire la nivelul de impozitare aplicabil, pe de o parte, toluenului și, pe de altă parte, white spirit și petrolului ușor Exxsol D60, produse pe care Kronos și, respectiv, RRBS le utilizează drept combustibili pentru încălzire.

Cadrul juridic

Directiva 2003/96

- 3 Considerentele (2)-(6), (9), (17) și (18) ale Directivei 2003/96 sunt formulate după cum urmează:
 - „(2) Absența dispozițiilor comunitare care să impună o rată minimă a impozitării la electricitate și la alte produse energetice decât uleiurile minerale poate afecta buna funcționare a pieței interne.
 - (3) Buna funcționare a pieței interne și realizarea obiectivelor celorlalte politici comunitare necesită stabilirea la nivel comunitar a unor rate minime de impozitare la majoritatea produselor energetice, inclusiv electricitate, gaze naturale și cărbune.
 - (4) Diferențele apreciabile între ratele naționale de impozitare a energiei aplicate de statele membre ar putea afecta buna funcționare a pieței interne.
 - (5) Fixarea la nivel comunitar a unor rate minime de impozitare corespunzătoare poate permite reducerea diferențelor actuale între ratele naționale de impozitare.
 - (6) În conformitate cu articolul 6 din [Tratatul CE], cerințele de protecție ecologică trebuie incluse în elaborarea și punerea în aplicare a altor politici comunitare.
- [...]
- (9) Ar trebui să se acorde statelor membre flexibilitatea necesară pentru a defini și a implementa politici adaptate contextelor lor naționale.

[...]

(17) Este necesar să se stabilească diferite rate comunitare minime de impozitare în funcție de utilizarea produselor energetice și a electricității.

(18) Produsele energetice utilizate drept carburanți în anumite scopuri industriale și comerciale și cele utilizate ca păcură se impozitează în mod normal la rate inferioare celor aplicabile produselor energetice utilizate drept combustibil.”

4 Articolul 1 din Directiva 2003/96 prevede că statele membre impozitează produsele energetice și electricitatea în conformitate cu această directivă.

5 Articolul 2 din această directivă cuprinde, la alineatele (1), (3) și (5), următoarele dispoziții:

„(1) În sensul prezentei directive, termenul «produse energetice» se aplică produselor:

(a) [...]

(b) incluse în codurile NC [...] 2704-2715;

(c) incluse în codurile NC 2901 și 2902;

[...]

(3) Atunci când sunt destinate utilizării, sunt puse în vânzare sau sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire, produsele energetice altele decât cele pentru care este precizat un nivel de impozitare în prezenta directivă se impozitează în funcție de utilizarea lor, la rata aplicată combustibilului pentru încălzire sau carburantului echivalent.

Pe lângă produsele impozabile enumerate la alineatul (1), orice produs destinat să fie utilizat, pus în vânzare sau utilizat drept carburant, drept aditiv sau în vederea măririi volumului final al carburanților se impozitează la rata aplicabilă carburantului echivalent.

Pe lângă produsele impozabile enumerate la alineatul (1), orice hidrocarbură, cu excepția turbei, destinată să fie utilizată, pusă în vânzare sau utilizată pentru încălzire se impozitează la rata produsului energetic echivalent.

[...]

(5) Trimiterile din prezenta directivă la codurile Nomenclurii combinate sunt cele care figurează în Regulamentul (CE) nr. 2031/2001 al Comisiei din 6 august 2001 de modificare a anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun [JO L 279 p. 1].

[...]”

6 Articolul 4 din această directivă are următorul cuprins:

„(1) Ratele de impozitare pe care statele membre le aplică produselor energetice și electricității enumerate în articolul 2 nu pot fi inferioare ratelor minime de impozitare prevăzute în prezenta directivă.

(2) În sensul prezentei directive, «rată de impozitare» reprezintă suma totală aferentă tuturor taxelor indirecte (cu excepția TVA) calculată direct sau indirect la cantitatea de produse energetice sau de electricitate în momentul punerii în consum.”

- 7 Articolele 7 și 8 din directiva menționată prevăd că ratele minime de impozitare aplicabile carburanților și, respectiv, produselor utilizate drept carburant se fixează în conformitate cu tabelele A sau B din anexa I la aceeași directivă. Potrivit articolului 9 din aceasta, ratele minime de impozitare aplicabile combustibililor pentru încălzire sunt menționate în anexa respectivă, tabelul C.
- 8 Niciunul dintre aceste tabele nu conține ratele privind toluenul (codul NC 2902 30 00) și nici privind white spirit și petrolul ușor (acestea două din urmă fiind clasificate sub codul NC 2710 11 21).
- 9 Tabelul C din anexa I la Directiva 2003/96 are următorul cuprins:

C – Rate minime de impozitare aplicabile combustibililor pentru încălzire și electricității

	Utilizare comercială	Utilizare privată
Combustibil gazos (în euro per 1 000 l) Coduri NC 2710 19 41 până la 2710 19 49	21	21
Păcură grea (în euro per 1 000 l) Coduri NC 2710 19 61 până la 2710 19 69	15	15
Petrol lampant (în euro per 1 000 l) Coduri NC 2710 19 21 și 2710 19 25	0	0
GPL (în euro per 1 000 kg) Coduri NC 2711 12 11 până la 2711 19 00	0	0
Gaze naturale (în euro per valoare calorifică brută în gigajoule) Coduri NC 2711 11 00 și 2711 21 00	0,15	0,3
Cărbune și cocs (în euro per valoare calorifică brută în gigajoule) Coduri NC 2701, 2702 și 2704	0,15	0,3
Electricitate (în euro per MWh) Cod NC 2716	0,5	1,0

Dreptul german

- 10 Articolul 2 din Legea privind impozitul pe energie (Energiesteuerengesetz) din 15 iulie 2006 (denumită în continuare „EnergieStG”), în versiunea sa în vigoare în cursul anilor 2007 și 2008, datele situațiilor de fapt din litigiile principale, prevede:

„(1) Impozitul se ridică,

1. pentru 1 000 l de benzină clasificată la subpozițiile 2710 11 41-2710 11 49 din [NC]

[...]

b) cu un conținut de sulf de cel mult 10 mg/kg, la 654,50 [euro]

[...]

(3) Prin derogare de la alineatele 1 și 2, impozitul se ridică [...] [urmează o listă detaliată cuprinzând cinci poziții, parțial cu subpoziții, și ratele de impozitare aferente, semnificativ mai mici, care indică, printre altele, motorina cuprinsă la subpozițiile 2710 19 41-2710 19 49 din NC, precum și păcura cuprinsă la subpozițiile 2710 19 61-2710 19 69 din NC],

atunci când sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau atunci când sunt livrate în aceste scopuri. [...]

(4) Alte produse energetice decât cele descrise la alineatele (1)-(3) sunt supuse aceluiași impozit precum produsele energetice cu care se aseamănă cel mai mult din punctul de vedere al proprietăților și al destinației. [...]"

Litigiile principale și întrebările preliminare

Situația de fapt din litigiul principal în cauza C-43/13

- 11 Kronos produce dioxid de titan pulbere, așa-numiții „pigmenți albi”. Pentru a provoca reacția chimică urmărită, temperatura trebuie să fie adusă la 1 650 grade Celsius. Kronos obține această temperatură prin împrăștierea de toluen într-un curent de oxigen suflat într-un arzător.
- 12 În cursul anului 2007, Kronos a declarat la Hauptzollamt Köln o sumă de aproximativ 1,1 milioane de euro drept impozit pe energie pentru utilizarea toluenului. În acest scop, aceasta a urmat fidel poziția juridică a Hauptzollamt Köln, aplicând o rată de impozitare de 654,50 euro/1 000 de kilograme. Această rată este prevăzută la articolul 2 alineatul 1 punctul 1 litera b) din EnergieStG pentru benzina clasificată la subpozițiile 2710 11 41-2710 11 49 din NC, cu un conținut de sulf de cel mult 10 mg/kg. Kronos a introdus concomitent o reclamație împotriva declarației sale, solicitând aplicarea uneia dintre ratele de impozitare semnificativ mai mici prevăzute la articolul 2 alineatul 3 din EnergieStG pentru o serie de alte produse energetice, dacă sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire.
- 13 Întrucât toluenul nu era menționat la articolul 2 din EnergieStG, ar trebui, așadar, conform alineatului 4 al acestui articol, să se aplice rata de impozitare a produsului energetic celui mai apropiat prin proprietățile sale și prin destinația sa.
- 14 Acțiunea formulată ulterior respingerii reclamației a ajuns în fața Finanzgericht, care a apreciat că trebuia să țină seama de articolul 2 alineatul (3) primul și al treilea paragraf din Directiva 2003/96. Această instanță a considerat că, întrucât toluenul era utilizat drept combustibil pentru încălzire, rata de impozitare nu putea rezulta, potrivit unei interpretări a articolului 2 din EnergieStG conforme dispoziției respective din Directiva 2003/96, din articolul 2 alineatul 1 din EnergieStG, ci trebuia dedusă din articolul 2 alineatul 3 din această din urmă lege, întrucât numai această dispoziție ar stabili ratele de impozitare a combustibililor pentru încălzire.
- 15 Hauptzollamt Köln a formulat recurs împotriva hotărârii Finanzgericht la Bundesfinanzhof.

Situația de fapt din litigiul principal în cauza C-44/13

- 16 RRBS fabrică învelișuri de finisare utilizând un procedeu termic. În acest scop, ea utilizează în vederea arderii white spirit achiziționat în butoaie neimpozitate (subpoziția 2710 11 21 din NC) și petrol ușor Exxsol D60, clasificat la aceeași poziție.
- 17 Prin deciziile de impunere pentru anii 2007 și 2008 din 1 decembrie 2008 și din 7 decembrie 2009, Hauptzollamt Krefeld a stabilit pentru white spirit și pentru petrolul ușor Exxsol D60 un impozit pe energie total în valoare de 134 747,70 euro, potrivit unei rate de impozitare de 654,50 euro/1 000 kg. Această rată este prevăzută la articolul 2 alineatul 1 punctul 1 litera b) din EnergieStG pentru benzina clasificată la subpozițiile 2710 11 41-2710 11 49 din NC cu un conținut de sulf de cel mult 10 mg/kg. Întrucât reclamația sa a fost respinsă, RRBS a introdus o acțiune prin care solicită aplicarea uneia dintre ratele de impozitare semnificativ mai mici, prevăzute la articolul 2 alineatul 3 din EnergieStG pentru o serie de alte produse energetice utilizate drept combustibil pentru încălzire.
- 18 Întrucât white spirit și petrolul ușor Exxsol D60 nu sunt menționate la articolul 2 din EnergieStG, potrivit alineatului 4 al acestui articol, trebuie să se aplice rata de impozitare a produsului energetic care le este cel mai asemănător din punctul de vedere al proprietăților și al destinației.
- 19 Acțiunea a ajuns în fața Finanzgericht, care a apreciat că trebuia să țină seama de articolul 2 alineatul (3) primul și al treilea paragraf din Directiva 2003/96. Potrivit acestei instanțe, întrucât white spirit și petrolul ușor Exxsol D60 sunt utilizate drept combustibili pentru încălzire, rata de impozitare nu putea fi dedusă, potrivit unei interpretări a articolului 2 din EnergieStG conforme acestei dispoziții din directivă, din articolul 2 alineatul 1 din EnergieStG, ci trebuia dedusă din articolul 2 alineatul 3 din EnergieStG, întrucât numai această dispoziție ar stabili ratele de impozitare a combustibililor pentru încălzire.
- 20 Hauptzollamt Krefeld a formulat recurs împotriva hotărârii Finanzgericht la instanța de trimitere.

Întrebarea preliminară

- 21 Instanța de trimitere, deși tinde să considere că impozitarea mai mare a produselor în cauză, în pofida utilizării lor drept combustibili pentru încălzire, este conformă cerințelor Directivei 2003/96, apreciază totuși că această conformitate nu este sigură.
- 22 În aceste împrejurări, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară, redactată în termeni identici în cele două cauze:

„Articolul 2 alineatul (3) din Directiva [2003/96] impune ca, la impozitarea altor produse energetice decât cele pentru care directiva [menționată] stabilește un nivel de impozitare, să se aplice o rată de impozitare stabilită de reglementarea națională pentru utilizarea unui produs energetic drept combustibil pentru încălzire, atât timp cât celălalt produs energetic se utilizează de asemenea drept combustibil pentru încălzire? Sau, în cazul în care celălalt produs energetic, utilizat drept combustibil pentru încălzire, este echivalent cu un anumit produs energetic, i se poate aplica rata de impozitare prevăzută de reglementarea națională pentru acest produs energetic, chiar dacă este vorba despre o rată uniformă de impozitare care nu ia în considerare utilizarea drept carburant sau drept combustibil pentru încălzire?”

Procedura în fața Curții

- 23 Prin Ordonanța din 7 februarie 2013, președintele Curții a decis să conexeze cauzele C-43/13 și C-44/13 pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebarea preliminară

- 24 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, cum trebuie interpretată condiția prevăzută la articolul 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96, potrivit căreia produsele energetice altele decât cele pentru care este precizat un nivel de impozitare în directiva menționată se impozitează în funcție de utilizarea lor, la rata aplicată combustibilului pentru încălzire sau carburantului echivalent.
- 25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept al Uniunii, este necesar să se țină seama atât de termenii săi, cât și de contextul și de obiectivele sale (Hotărârea Spedition Welter, C-306/12, EU:C:2013:650, punctul 17 și jurisprudența citată).
- 26 Cu privire la termenii articolului 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96, este adevărat că mai multe versiuni lingvistice, și anume versiunile spaniolă, germană, engleză, franceză și italiană, citează în scopul stabilirii nivelului de impozitare aplicabil „utilizarea” ca prim criteriu, în timp ce criteriul produsului „echivalent” nu este menționat decât în continuare. O astfel de ordine poate sugera că trebuie, în primul rând, să se examineze care este utilizarea concretă a produsului în cauză și, numai în al doilea rând, să se stabilească ce produs de referință este „echivalent”.
- 27 Întrucât ordinea de prezentare a criteriilor respective nu este totuși aceeași în toate versiunile lingvistice ale Directivei 2003/96, trebuie să se verifice dacă contextul și finalitatea dispoziției în discuție în litigiile principale confirmă preponderența utilizării concrete a produsului în raport cu criteriul echivalenței.
- 28 În ceea ce privește contextul dispoziției în discuție litigiile principale, trebuie constatat că economia generală a Directivei 2003/96 se întemeiază pe o distincție netă între carburanți și combustibili pentru încălzire. Această distincție, formulată în considerentele (17) și (18) ale acestei directive, este aplicată, printre altele, la articolele 7-9 din aceasta, referitoare la modalitățile de fixare a nivelurilor minime de impozitare aplicabile, pe de o parte, combustibililor pentru încălzire și, pe de altă parte, carburanților, precum și produselor utilizate drept carburanți cu utilizări industriale și comerciale specifice.
- 29 Referindu-se la produsele utilizate drept carburanți, articolul 8 din Directiva 2003/96 contribuie la clarificarea funcției asigurate de criteriul utilizării în contextul acestei directive, și anume aceea de a putea impozita un anumit produs în funcție de utilizarea pe care o are fie drept carburant, fie drept combustibil pentru încălzire.
- 30 Prin urmare, este necesar să se considere că economia generală a Directivei 2003/96 se întemeiază pe o distincție netă între carburanți și combustibili pentru încălzire în special în funcție de criteriul utilizării.
- 31 În ceea ce privește finalitatea urmărită de regimul în care se înscrie dispoziția în discuție în litigiile principale, trebuie constatat că din considerentele (3)-(5) ale Directivei 2003/96 rezultă că, prin intermediul distincției dintre carburanți și combustibili pentru încălzire și prevăzând un anumit număr de rate minime de impozitare, legiuitorul Uniunii a urmărit să asigure buna funcționare a pieței interne.

- 32 Or, o interpretare a articolului 2 alineatul (3) din directiva menționată în sensul că statele membre sunt obligate să aplice oricărui produs utilizat drept carburant sau drept combustibil pentru încălzire o rată de impozitare prevăzută pentru un alt carburant sau, respectiv, pentru un alt combustibil pentru încălzire permite apropierea regimurilor naționale de impozitare, evitând ca același produs să fie impozitat în anumite state membre drept carburant, iar în alte state membre să fie supus impozitării drept combustibil pentru încălzire. Astfel interpretat, mecanismul instituit de această dispoziție contribuie efectiv la buna funcționare a pieței interne.
- 33 În plus, interpretarea articolului 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96 în sensul că criteriul utilizării drept carburant sau combustibil pentru încălzire este determinant permite să se elimine eventuale denaturări de concurență între produsele utilizate în aceleași scopuri.
- 34 Prin urmare, este necesar, într-o primă etapă, să se determine utilizarea drept carburant sau drept combustibil pentru încălzire care este dată produsului în cauză înainte de a se stabili, într-o a doua etapă, care este, după caz, carburantul sau combustibilul pentru încălzire care îi este echivalent în sensul acestei dispoziții.
- 35 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 48 din concluzii, noțiunea „echivalență a produsului” trebuie interpretată, în măsura posibilului, din perspectiva substituibilității sau interschimbabilității produselor energetice în discuție. În cauzele principale, trebuie, așadar, să se verifice dacă unul dintre produsele care sunt menționate în tabelul C din anexa I la Directiva 2003/96 ar fi putut să fie utilizat drept substitut al respectivelor produse energetice pentru a obține rezultatul urmărit în speță. În acest fel, se asigură că două produse care îndeplinesc aceeași funcție sunt impozitate la același nivel.
- 36 Este necesar să se precizeze și că, în măsura în care nu există substituție în sensul punctului precedent, trebuie să se identifice, după caz, carburantul sau combustibilul pentru încălzire care este, prin proprietățile sale și prin destinația sa, cel mai apropiat de produsul în cauză. Se respectă astfel obligația de a face distincție între carburanți și combustibili pentru încălzire în ceea ce privește produsele pentru care ratele minime de impozitare nu au fost stabilite în mod individual la nivelul Uniunii Europene.
- 37 În consecință, „combustibilul pentru încălzire sau carburantul echivalent”, în sensul articolului 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96, trebuie stabilit, mai întâi, în funcție de utilizarea drept combustibil pentru încălzit sau drept carburant care se dă produsului în cauză, înainte de a se identifica căruia dintre carburanții sau dintre combustibilii pentru încălzit care sunt menționați în tabelul relevant din anexa I la Directiva 2003/96 acest produs i se substituie efectiv în utilizarea sa sau, în lipsă, care, prin proprietățile sale sau prin destinația sa, este cel mai apropiat de acesta.
- 38 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că condiția prevăzută la articolul 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96, potrivit căreia produsele energetice altele decât cele pentru care este precizat un nivel de impozitare în directiva menționată se impozitează în funcție de utilizarea lor, la rata aplicată combustibilului pentru încălzire sau carburantului echivalent, trebuie interpretată în sensul că trebuie să se determine, într-o primă etapă, dacă produsul în cauză este utilizat drept combustibil pentru încălzit sau drept carburant, înainte de a se identifica, în a doua etapă, căruia dintre carburanții sau dintre combustibilii pentru încălzire, după caz, care sunt menționați în tabelul corespondent din anexa I la această directivă produsul în cauză i se substituie efectiv în utilizarea sa sau, în lipsă, care dintre respectivii carburanți sau dintre respectivii combustibili pentru încălzire îi este, prin proprietățile sale și prin destinația sa, cel mai apropiat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 39 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

Condiția prevăzută la articolul 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității, potrivit căreia produsele energetice altele decât cele pentru care este precizat un nivel de impozitare în directiva menționată se impozitează în funcție de utilizarea lor, la rata aplicată combustibilului pentru încălzire sau carburantului echivalent, trebuie interpretată în sensul că trebuie să se determine, într-o primă etapă, dacă produsul în cauză este utilizat drept combustibil pentru încălzit sau drept carburant, înainte de a se identifica, în a doua etapă, căruia dintre carburanții sau dintre combustibilii pentru încălzire, după caz, care sunt menționați în tabelul corespondent din anexa I la această directivă produsul în cauză i se substituie efectiv în utilizarea sa sau, în lipsă, care dintre respectivii carburanți sau dintre respectivii combustibili pentru încălzire îi este, prin proprietățile sale și prin destinația sa, cel mai apropiat.

Semnături