



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 3. aprila 2014\*

„Direktiva 2003/96/ES — Obdavčitev energentov — Izdelki, ki niso navedeni v Direktivi 2003/96/ES — Pojem ‚enakovredno gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo“

V združenih zadevah C-43/13 in C-44/13,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbama z dne 14. novembra 2012, ki sta prispeli na Sodišče 28. januarja 2013, v postopkih

**Hauptzollamt Köln**

proti

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

in

**Hauptzollamt Krefeld**

proti

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

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, M. Safjan (poročevalec), J. Malenovský, sodnika, A. Prechal in K. Jürimäe, sodnici,

generalni pravobranilec: Niilo Jääskinen,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Hauptzollamt Köln J. Krebs, agent,
- za Kronos Titan GmbH W. Meilicke in D. E. Rabbac, odvetnika,
- za Hauptzollamt Krefeld X. Konoplev, agentka,

\* Jezik postopka: nemščina.

- za Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH D. Schiebold in N. Liebheit, odvetnika,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, A. Cunha in R. Collaço, agenti,
- za Evropsko komisijo C. Barslev in W. Mölls, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. decembra 2013

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago člena 2(3) Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405).
- 2 Ta predloga sta bila vložena v dveh sporih, na eni strani med Hauptzollamt Köln (glavni carinski urad v Kölnu) in Kronos Titan GmbH (v nadaljevanju: Kronos), na drugi strani pa med Hauptzollamt Krefeld (glavni carinski urad v Krefeldu) in Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (v nadaljevanju: RRBS), in sicer zaradi stopnje obdavčitve, ki se uporablja na eni strani za toluen ter na drugi strani za beli špirit in lahko kurilno olje Exxsol D60, torej izdelke, ki jih Kronos oziroma RRBS uporabljata kot gorivo za ogrevanje.

### Pravni okvir

#### *Direktiva 2003/96*

- 3 V uvodnih izjavah od 2 do 6, 9, 17 in 18 Direktive 2003/96 je navedeno:
  - „(2) Odsotnost določb Skupnosti, s katerimi se nalaga najnižja stopnja obdavčitve za električno energijo in energente razen mineralnih olj, lahko negativno vpliva na pravilno delovanje notranjega trga.
  - (3) Pravilno delovanje notranjega trga in doseganje ciljev drugih politik Skupnosti zahtevata določitev najnižje ravni obdavčitve na ravni Skupnosti za večino energentov, vključno z električno energijo, zemeljskim plinom in premogom.
  - (4) Precejšnje razlike v nacionalnih ravneh obdavčitve energije, ki jih uporabljajo države članice se lahko izkažejo kot škodljive za nemoteno delovanje notranjega trga[.]
  - (5) Določitev ustreznih najnižjih ravni obdavčitve na ravni Skupnosti lahko omogoči zmanjšanje obstoječih razlik v nacionalnih ravneh obdavčitve.
  - (6) V skladu s členom 6 Pogodbe [ES] se okoljevarstvene zahteve morajo vključiti v opredelitev in izvajanje drugih politik Skupnosti.

[...]

[...]

(17) Treba je vzpostaviti različne najnižje ravni obdavčitve Skupnosti v skladu z uporabo energentov in električne energije.

(18) Energenti, ki se uporabljajo kot pogonsko gorivo za nekatere industrijske in komercialne namene ter energenti, ki se uporabljajo kot gorivo za ogrevanje, se običajno obdavčujejo na nižji ravni od tiste, ki se uporablja za energente, uporabljene kot pogonsko gorivo.“

4 Člen 1 Direktive 2003/96 določa, da morajo države članice uvesti obdavčitev energentov in električne energije v skladu s to direktivo.

5 Člen 2 te direktive v odstavkih 1, 3 in 5 določa:

„1. V tej direktivi se izraz ‚energenti‘ uporablja za izdelke:

a) [...]

b) iz oznak KN [...] 2704 do 2715;

c) iz oznak KN 2901 [in] 2902;

[...]

3. Kadar so namenjeni za uporabo, ponujeni naprodaj ali uporabljeni kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, se energenti, razen tistih, za katere je raven obdavčitve določena s to direktivo, obdavčijo glede na uporabo, po stopnji, ki se uporablja za enakovredno gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo.

Razen obdavčenih [obdavčljivih] izdelkov, naštetih v odstavku 1 se vsi izdelki, ki so namenjeni za uporabo, ponujeni naprodaj ali uporabljeni kot pogonsko gorivo ali kot dodatek ali aditiv k pogonskim gorivom, obdavčijo po stopnji, ki se uporablja za enakovredno pogonsko gorivo.

Razen obdavčenih [obdavčljivih] izdelkov, naštetih v odstavku 1[,] se vsi drugi ogljikovodiki, razen šote, ki so namenjeni za uporabo, ponujeni naprodaj ali uporabljeni kot gorivo za ogrevanje, obdavčijo po stopnji, ki se uporablja za enakovredne energente.

[...]

5. Sklicevanje v tej direktivi na oznake kombinirane nomenklature se nanaša na tiste iz Uredbe Komisije (ES) št. 2031/2001 z dne 6. avgusta 2001 o spremembah Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi [(UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382)].

[...]“

6 Člen 4 navedene direktive določa:

„1. Rav[ni] obdavčitve, ki jih države članice določijo za energente in električno energijo, našete v členu 2, ne smejo biti nižje od najnižjih ravni obdavčitve, določenih s to direktivo.

2. V tej direktivi izraz ‚raven obdavčitve‘ pomeni skupne dajatve, ki se pobirajo iz naslova vseh posrednih davkov (razen DDV) in ki se ob sprostitvi v porabo neposredno ali posredno izračunavajo za količino energentov in električne energije.“

- 7 Člena 7 in 8 te direktive določata, da se najnižje ravni obdavčitve za pogonska goriva in izdelke, uporabljene kot pogonsko gorivo, določijo, kot je navedeno v preglednicah A in B iz Priloge I k tej direktivi. Člen 9 te direktive določa, da se najnižje ravni obdavčitve, ki se uporabljajo za gorivo za ogrevanje, določijo, kot je navedeno v preglednici C iz Priloge I.
- 8 Nobena od teh preglednic ne določa ravni niti za toluen (oznaka KN 2902 30 00), niti za beli špirit, niti za lahko kurilno olje (zadnja dva spadata pod oznako KN 2710 11 21).
- 9 V preglednici C iz Priloge I k Direktivi 2003/96 je navedeno:

Preglednica C. – Najnižje ravni obdavčitve za goriva za ogrevanje in električno energijo

	Poslovna uporaba	Neposlovna uporaba
Plinsko olje (v evrih za 1 000 l) oznake KN od 27 101 941 do 27 101 949	21	21
Težko kurilno olje (v evrih za 1 000 kg) oznake KN od 27 101 961 do 27 101 969	15	15
Kerozin (v evrih za 1 000 l) oznaki KN 27 101 921 in 27 101 925	0	0
Utekočinjeni naftni plin (v evrih za 1 000 kg) oznake KN od 27 111 211 do 27 111 900	0	0
Zemeljski plin (v evrih na gigajoule bruto kurilno vrednost) oznaki KN 27 111 100 in 27 112 100	0,15	0,3
Premog in koks (v evrih na gigajoule bruto kurilno vrednost) oznake KN 2701, 2702 in 2704	0,15	0,3
Električna energija (v evrih za MWh) Oznaka KN 2716	0,5	1,0

**Nemško pravo**

- 10 Člen 2 zakona o davku na energijo (Energiesteuergesetz) z dne 15. julija 2006 (v nadaljevanju: EnergieStG) v različici, ki je veljala v letih 2007 in 2008, kar je čas dejanskega stanja v postopkih v glavni stvari, določa:

„(1) Davek znaša,

1. za 1000 l bencina s tarifnimi podštevilkami od 2710 11 41 do 2710 11 49 [KN]

[...]

(b) z deležem žvepla največ 10 mg/kg 654,50 [EUR]

[...]

(3) Z odstopanjem od odstavkov 1 in 2 davek znaša [...] [sledi podroben seznam s petimi tarifnimi številkami – pri čemer imajo nekatere tarifne podštevilke – v katerih so naštetih energenti in za njih obvezujoče bistveno nižje davčne stopnje; seznam med drugim zajema plinska olja iz tarifnih podštevil od 2710 19 41 do 2710 19 49 KN in kurilno olje iz tarifnih podštevil od 2710 19 61 do 2710 19 69 KN],

če se uporabljajo za ogrevanje ali so bili dobavljeni v ta namen. [...]

(4) Energenti, ki niso navedeni v odstavkih od 1 do 3, se obdavčijo enako kot energenti, ki so jim glede na sestavo in namen uporabe najbolj podobni. [...]"

### **Spora o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

#### *Dejansko stanje v postopku v glavni stvari v zadevi C-43/13*

- 11 Družba Kronos proizvaja prah titanovega dioksida, tako imenovani „beli pigment“. Za sprožitev zelene kemične reakcije je potrebna temperatura 1650 stopinj Celzija. Družba Kronos to temperaturo doseže s tem, da v tok kisika vbrizgava toluen, ki pri tem izgoreva.
- 12 Družba Kronos je leta 2007 v zvezi z uporabo toluena pri Hauptzollamt Köln oddala davčni obračun, v katerem je izkazala okoli 1,1 milijona EUR davka na energijo. Ob upoštevanju pravnega stališča Hauptzollamt Köln je pri tem uporabila davčno stopnjo 654,50 EUR/1000 kg. Ta stopnja je v členu 2(1), točka 1(b), EnergieStG določena za bencin iz tarifnih podštevil od 2710 11 41 do 2710 11 49 KN z vsebnostjo žvepla največ 10 mg/kg. Družba Kronos je obenem vložila ugovor zoper svojo prijavo, s katerim si je prizadevala doseči uporabo ene od bistveno nižjih davčnih stopenj, ki so v členu 2(3) EnergieStG določene za vrsto drugih energentov, ki se uporabljajo za ogrevanje.
- 13 Ker v členu 2 EnergieStG toluen ni naveden, je treba v skladu s členom 2(4) uporabiti davčno stopnjo energenta, ki mu je glede na sestavo in namen uporabe najbolj podoben.
- 14 O tožbah, ki sta bili vloženi po zavrnitvi ugovora, je odločalo Finanzgericht, ki je upoštevalo člen 2(3), prvi in tretji pododstavek, Direktive 2003/96. To sodišče je menilo, da ker je bil toluen uporabljen kot gorivo za ogrevanje, davčne stopnje glede na razlago člena 2 EnergieStG, ki je v skladu z zadevno določbo Direktive 2003/96, ni bilo mogoče izpeljati iz člena 2(1) EnergieStG, ampak iz člena 2(3) tega zakona, ker naj bi bile le v tej določbi določene davčne stopnje za goriva za ogrevanje.
- 15 Hauptzollamt Köln je zoper sodbo Finanzgericht vložil revizijo pri Bundesfinanzhof.

#### *Dejansko stanje v postopku v glavni stvari v zadevi C-44/13*

- 16 Družba RRBS proizvaja zaključne premaze, pri čemer uporablja toplotni postopek. Pri tem uporablja beli špirit, ki ga nabavi v neobdavčenih sodih (tarifna podštevilka 2710 11 21 KN), in lahko kurilno olje Exxsol D60 iz iste številke, ki med postopkom izgorevata.

- 17 Z odločbama o odmeri davka z dne 1. decembra 2008 oziroma 7. decembra 2009 za leti 2007 oziroma 2008 je Hauptzollamt Krefeld za beli špirit in lahko kurilno olje Exxsol D60 na podlagi davčne stopnje 654,50 EUR/1000 kg določil davek na energijo v višini 134 747,70 EUR. Ta stopnja je v členu 2(1), točka 1(b), EnergieStG določena za bencin iz tarifnih podštevil od 2710 11 41 do 2710 11 49 KN z vsebnostjo žvepla največ 10mg/kg. Ker družba RRBS z ugovorom ni uspela, je vložila tožbo, s katero je predlagala uporabo ene od bistveno nižjih davčnih stopenj, ki so določene v členu 2(3) EnergieStG za vrsto drugih energentov, ki se uporabljajo kot gorivo za ogrevanje.
- 18 Ker beli špirit in lahko kurilno olje Exxsol D60 v členu 2 EnergieStG nista navedena, bi bilo treba v skladu s členom 2(4) uporabiti davčno stopnjo energenta, ki jima je glede na sestavo in namen uporabe najbolj podoben.
- 19 Finanzgericht, ki je odločalo o tožbi, je menilo, da je treba upoštevati člen 2(3), prvi in tretji pododstavek, Direktive 2003/96. To sodišče je menilo, da ker sta bila beli špirit in lahko kurilno olje Exxsol D60 uporabljena kot gorivo za ogrevanje, davčne stopnje v skladu z razlago člena 2 EnergieStG, ki je v skladu s to določbo te direktive, ne bi bilo mogoče izpeljati iz člena 2(1) EnergieStG, ampak iz člena 2(3) EnergieStG, ker naj bi bile le v tej določbi določene davčne stopnje za goriva za ogrevanje.
- 20 Hauptzollamt Krefeld je zoper sodbo Finanzgericht vložil revizijo pri predložitvenem sodišču.

#### *Vprašanje za predhodno odločanje*

- 21 Čeprav predložitveno sodišče meni, da je višja davčna stopnja za zadevne izdelke kljub temu, da se uporabljajo kot goriva za ogrevanje, v skladu z zahtevami iz Direktive 2003/96, pa glede te skladnosti vseeno ni popolnoma prepričano.
- 22 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži vprašanje, ki je v obeh zadevah enako:

„Ali je treba v skladu s členom 2(3) [Direktive 2003/96] druge energente, za katere raven obdavčitve s to direktivo ni določena, obdavčiti po stopnji, ki je v nacionalnem pravu določena za uporabo energenta kot goriva za ogrevanje, če se ta drugi energent prav tako uporablja kot gorivo za ogrevanje? Ali pa se lahko, če je drugi energent pri uporabi kot gorivo za ogrevanje enakovreden določenemu energentu, za obdavčitev uporabi stopnja, ki je za ta energent določena v nacionalnem pravu, čeprav gre pri tem za davčno stopnjo, ki je enotna ne glede na to, ali je energent uporabljen kot pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje?“

#### **Postopek pred Sodiščem**

- 23 Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 7. februarja 2013 odločil, da se zadevi C-43/13 in C-44/13 združita za pisni in ustni postopek ter izdajo sodbe.

#### **Vprašanje za predhodno odločanje**

- 24 Predložitveno sodišče želi z vprašanjem v bistvu izvedeti, kako je treba razlagati pogoj iz člena 2(3) Direktive 2003/96, da se drugi energenti, za katere raven obdavčitve ni določena s to direktivo, obdavčijo glede na njihovo uporabo po stopnji, ki se uporablja za enakovredno gorivo za ogrevanje ali za pogonsko gorivo.



- 25 Najprej je treba opozoriti, da je treba pri določitvi področja uporabe določbe prava Unije upoštevati hkrati njeno besedilo, njen kontekst in njene cilje (sodba *Spedition Welter*, C-306/12, EU:C:2013:650, točka 17 in navedena sodna praksa).
- 26 Glede pojmov iz člena 2(3) Direktive 2003/96 je res, da več jezikovnih različic, in sicer med drugim španska, nemška, angleška, francoska in italijanska, za določitev ravni obdavčitve, ki se uporablja, kot prvo merilo določajo „uporabo“, medtem ko se merilo „enakovrednega“ izdelka upošteva šele potem. Tak vrstni red lahko pomeni, da je treba najprej preučiti, kakšna je konkretna uporaba zadevnega izdelka, in šele nato določiti, kateri referenčni izdelek je „enakovreden“.
- 27 Ker pa vrstni red teh meril ni enak v vseh jezikovnih različicah Direktive 2003/96, je treba preveriti, ali kontekst in cilji določbe, ki je sporna v postopkih v glavni stvari, potrjujejo dejstvo, da je konkretna uporaba izdelka pomembnejša od merila enakovrednosti.
- 28 V zvezi s kontekstom določbe, ki je sporna v postopkih v glavni stvari, je treba ugotoviti, da sistematika Direktive 2003/96 temelji na jasnem razlikovanju med pogonskimi gorivi in gorivi za ogrevanje. To razlikovanje, ki je navedeno v uvodnih izjavah 17 in 18 te direktive, je med drugim uporabljeno v členih od 7 do 9 te direktive v zvezi z načini določanja najnižje ravni obdavčitve po eni strani za goriva za ogrevanje ter po drugi strani za pogonska goriva in izdelke, uporabljene kot pogonska goriva za posebne industrijske in komercialne namene.
- 29 Člen 8 Direktive 2003/96, v katerem so naštetih izdelki, ki se uporabljajo kot pogonsko gorivo, želi pojasniti funkcijo, ki jo ima merilo uporabe v kontekstu te direktive, in sicer da se določen izdelek lahko obdavči glede na njegovo uporabo, bodisi kot pogonsko gorivo bodisi kot gorivo za ogrevanje.
- 30 Ugotoviti je torej treba, da sistematika Direktive 2003/96 temelji na jasnem razlikovanju med pogonskimi gorivi in gorivi za ogrevanje predvsem glede na merilo uporabe.
- 31 Glede ciljev pravil, med katere spada določba iz postopkov v glavni stvari, je treba ugotoviti, da je iz uvodnih izjav od 3 do 5 Direktive 2003/96 razvidno, da je zakonodajalec Unije z določitvijo razlikovanja med pogonskimi gorivi in gorivi za ogrevanje ter z določitvijo določenega števila najnižjih ravni obdavčitve želel zagotoviti pravilno delovanje notranjega trga.
- 32 Vendar pa razlaga člena 2(3) te direktive v smislu, da morajo države članice za vsak izdelek, ki se uporablja kot pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, uporabiti davčno stopnjo, ki je določena za drugo pogonsko gorivo oziroma gorivo za ogrevanje, omogoča približevanje nacionalnih pravil obdavčevanja, tako da se izogne temu, da se enak izdelek v določenih državah članicah obdavči kot pogonsko gorivo, v drugih državah članicah pa zanj velja davčna stopnja za goriva za ogrevanje. S tako razlago mehanizem, ki se izvaja s to določbo, dejansko prispeva k pravilnemu delovanju notranjega trga.
- 33 Še več, razlaga člena 2(3) Direktive 2003/96 v smislu, da je merilo uporabe kot pogonsko gorivo oziroma kot gorivo za ogrevanje odločilno, dopušča, da se preprečijo morebitna izkrivljanja konkurence med izdelki, ki se uporabljajo za isti namen.
- 34 Najprej je treba torej opredeliti, ali se zadevni izdelek uporablja kot pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, nato pa se glede na primer določi pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, ki mu je enakovredno v smislu te določbe.
- 35 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 48 sklepnih predlogov, je pojem „enakovrednost energenta“ treba razlagati, kolikor je mogoče z vidika zamenljivosti ali nadomestljivosti zadevnih energentov. V postopkih v glavni stvari je treba torej preveriti, ali je enega od izdelkov iz preglednice

C iz Priloge I k Direktivi 2003/96 mogoče uporabiti kot zamenjavo za zadevne energente z namenom, da se v tem primeru doseže želeni rezultat. Tako se zagotovi, da za dva izdelka, ki imata isto funkcijo, velja ista raven obdavčitve.

- 36 Treba je tudi navesti, da je treba, če ni mogoče določiti zamenjave v skladu s prejšnjo točko, v posameznem primeru določiti pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, ki je glede na svojo sestavo in namen uporabe najbolj podobno zadevnemu izdelku. Tako se zadosti obveznosti razlikovanja med pogonskimi gorivi in gorivi za ogrevanje glede izdelkov, za katere najnižje ravni obdavčitve niso bile posamično določene na ravni Evropske unije.
- 37 Iz tega izhaja, da je „enakovredno pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje“ v smislu člena 2(3) Direktive 2003/96 treba opredeliti najprej glede na uporabo zadevnega izdelka, in sicer kot pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, nato pa določiti, s katerim pogonskim gorivom ali gorivom za ogrevanje iz upoštevne preglednice iz Priloge I k Direktivi 2003/96 se ta izdelek dejansko nadomesti pri uporabi, oziroma če to ni mogoče, določiti izdelek, ki mu je glede na sestavo in namen uporabe najbolj podoben.
- 38 Glede na zgoraj navedene ugotovitve je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba pogoj iz člena 2(3) Direktive 2003/96, da se drugi energenti, katerih raven obdavčitve ni določena v tej direktivi, obdavčijo glede na svojo uporabo po stopnji, ki se uporablja za enakovredno gorivo za ogrevanje ali za pogonsko gorivo, razlagati tako, da je treba najprej opredeliti, ali se zadevni izdelek uporablja kot pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, nato pa je treba določiti, s katerim pogonskim gorivom ali gorivom za ogrevanje iz upoštevne preglednice iz Priloge I k tej direktivi se ta izdelek dejansko nadomesti pri uporabi, oziroma če to ni mogoče, določiti izdelek, ki mu je glede na sestavo in namen uporabe najbolj podoben.

### **Stroški**

- 39 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

**Pogoj iz člena 2(3) Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije, v skladu s katerim se drugi energenti, katerih raven obdavčitve ni določena v tej direktivi, obdavčijo glede na svojo uporabo po stopnji, ki se uporablja za enakovredno gorivo za ogrevanje ali za pogonsko gorivo, je treba razlagati tako, da je treba najprej opredeliti, ali se zadevni izdelek uporablja kot pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, nato pa je treba določiti, s katerim pogonskim gorivom ali gorivom za ogrevanje iz upoštevne preglednice iz Priloge I k tej direktivi se ta izdelek dejansko nadomesti pri uporabi, oziroma če to ni mogoče, določiti izdelek, ki mu je glede na sestavo in namen uporabe najbolj podoben.**

Podpisi