



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 3 april 2014*

”Direktiv 2003/96/EG — Beskattning av energiprodukter — Produkter som inte omnämns i direktiv 2003/96/EG — Begreppet ’likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle’”

I de förenade målen C-43/13 och C-44/13,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Bundesfinanzhof (Tyskland), av den 14 november 2012, som inkom till domstolen den 28 januari 2013, i målen

Hauptzollamt Köln

mot

Kronos Titan GmbH (C-43/13),

och

Hauptzollamt Krefeld

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna M. Safjan (referent), J. Malenovský, A. Prechal och K. Jürimäe,

generaladvokat: M. Niilo Jääskinen,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Hauptzollamt Köln, genom J. Krebs, i egenskap av ombud,

— Kronos Titan GmbH, genom W. Meilicke, och D.E. Rabback, Rechtsanwälte,

* Rättegångsspråk: tyska.

- Hauptzollamt Krefeld, genom X. Konoplev, i egenskap av ombud,
 - Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH, genom D. Schiebold och N. Liebheit, Rechtsanwälte,
 - Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, A. Cunha och R. Collaço, samtliga i egenskap av ombud,
 - Europeiska kommissionen, genom C. Barslev och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 12 december 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.3 i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (EUT L 283, s. 51).
- 2 Respektive begäran har framställts i två mål mellan dels Hauptzollamt Köln (huvudtullkontoret i Köln) och Kronos Titan GmbH (nedan kallat Kronos), dels Hauptzollamt Krefeld (huvudtullkontoret i Krefeld) och Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (nedan kallat RRBS). Målen avser den tillämpliga skattenivån för dels toluen, dels petroleumnafta och lättoljan Exxsol D60, produkter som Kronos respektive RRBS använder som bränsle för uppvärmning.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 2003/96

- 3 I skälen 2–6, 9, 17 och 18 i direktiv 2003/96 anges följande:
 - ”(2) Avsaknaden av gemenskapsbestämmelser om minimiskattesatser för elektricitet och andra energiprodukter än mineraloljor kan inverka negativt på den inre marknadens funktion.
 - (3) För att den inre marknaden skall fungera väl och för att målen i andra delar av gemenskapens politik skall uppnås krävs det att minimiskattenivåer fastställs på gemenskapsnivå för de flesta energiprodukter, inklusive elektricitet, naturgas och kol.
 - (4) Stora skillnader mellan medlemsstaternas energiskattenivåer skulle kunna visa sig motverka en väl fungerande inre marknad.
 - (5) Fastställandet av lämpliga minimiskattenivåer för gemenskapen kan göra det möjligt att minska nuvarande skillnader i de nationella skattenivåerna.
 - (6) Enligt artikel 6 i [EG-] fördraget skall miljöskyddskraven integreras i utformningen och genomförandet av gemenskapens övriga politik.
 - ...
 - (9) Medlemsstaterna bör ges den flexibilitet som är nödvändig för att en politik anpassad till deras nationella förhållanden skall kunna utformas och genomföras.

...

(17) Det är nödvändigt att fastställa olika minimiskattenivåer inom gemenskapen efter användningsområdena för energiprodukter och elektricitet.

(18) Energiprodukter som används som motorbränsle för vissa industriella och kommersiella ändamål och sådana som används som bränsle för uppvärmning beskattas normalt lägre än energiprodukter som används som drivmedel.”

4 Enligt artikel 1 i direktiv 2003/96 ska energiprodukter och elektricitet beskattas i medlemsstaterna i överensstämmelse med detta direktiv.

5 Artikel 2 i direktivet föreskriver i punkterna 1, 3 och 5 följande:

”1. I detta direktiv skall termen *energiprodukter* tillämpas på

a) ...

b) produkter enligt KN-nummer ... 2704–2715,

c) produkter enligt KN-nummer 2901 och 2902,

...

3. När de är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning skall andra energiprodukter än de för vilka en skattenivå fastställs i detta direktiv beskattas i enlighet med användningen, i nivå med skattesatsen för likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.

Förutom de skattepliktiga produkter som anges i punkt 1, skall produkter som är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller som tillsats eller som medel för att öka volymen i motorbränslen, beskattas i nivå med likvärdigt motorbränsle.

Förutom de skattepliktiga produkterna enligt punkt 1 skall alla andra kolväten utom torv som är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används för uppvärmningsändamål, beskattas i nivå med likvärdiga energiprodukter.

...

5. Hänvisningar till nummer i den kombinerade nomenklaturen, KN-nummer, i detta direktiv, skall avse nummer i kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan [EGT L 279 s. 1].

...”

6 Artikel 4 i direktivet har följande lydelse:

”1. De skattenivåer som medlemsstaterna skall tillämpa på de energiprodukter och den elektricitet som anges i artikel 2 får inte underskrida de minimiskattenivåer som föreskrivs i detta direktiv.

2. I detta direktiv avses med *skattenivå* det samlade belopp som påförts i form av alla indirekta skatter (med undantag av mervärdesskatt) som beräknats direkt eller indirekt på kvantiteten av energiprodukter och elektricitet när de frisläppts för förbrukning.”

- 7 Artiklarna 7 och 8 i direktivet föreskriver att tillämpliga minimiskattenivåer för respektive motorbränsle och produkter som används som motorbränsle fastslås i tabell A eller B i bilaga I i samma direktiv. Enligt artikel 9 i direktivet fastställs de tillämpliga minimiskattenivåerna för bränslen för uppvärmning i enlighet med tabell C i bilaga I.
- 8 Dessa tabeller innehåller varken nivåerna för toluen (KN-nr 2902 30 00), för petroleumnafta eller för tunn eldningsolja (de två sista faller under KN-nr 2710 11 21).
- 9 Bilaga I, tabell C i direktiv 2003/96 innehåller följande:

C - Minimiskattenivåer för bränslen för uppvärmning och elektricitet

	Yrkesmässig användning	Icke-yrkesmässig användning
Dieselbrännolja (euro per 1 000 l) KN-nummer 2710 19 41–2710 19 49	21	21
Tjock eldningsolja (euro per 1 000 kg) KN-nummer 2710 19 61–2710 19 69	15	15
Fotogen (euro per 1 000 l) KN-nummer 2710 19 21 och 2710 19 25	0	0
Gasol (euro per 1 000 kg) KN-nummer 2711 12 11–2711 19 00	0	0
Naturgas (euro per gigajoule bruttovärmevärde) KN-nummer 2711 11 00 och 2711 21 00	0,15	0,3
Kol och koks (euro per gigajoule) KN-nummer 2701, 2702 och 2704	0,15	0,3
Elektricitet (euro per MWh) KN-nummer 2716	0,5	1,0

Tysk rätt

- 10 2 § lagen om skatt på energi (Energiesteuergesetz) av den 15 juli 2006 (nedan kallad EnergieStG), i den lydelse som var i kraft under åren 2007 och 2008, vilket var tidpunkten för omständigheterna i de nationella målen, föreskriver följande:

”1) Skattesatsen är

1. för 1 000 liter bensin enligt [KN-]undernummer 2710 11 41–2710 11 49

...

b) med en svavelhalt på högst 10 mg/kg: 654,50 [euro]

...

3) Med avvikelse för vad som sägs i 1 och 2 §§ är skattesatsen... [här följer en förteckning med fem KN-nummer, i vissa fall med undernummer, jämte tillhörande – betydligt lägre – skattesatser, bland annat gasoljor enligt undernumren 2710 19 41–2710 19 49 i KN samt eldningsoljor enligt undernumren 2710 19 61–2710 19 69 i KN],

när de används som bränsle för uppvärmning ... eller när de deklarerats i detta syfte ...

4) På andra energiprodukter än de som anges i styckena 1–3 ska den skattesats tillämpas som gäller för den energiprodukt vars beskaffenhet och användningsändamål står närmast den aktuella energiprodukten ...”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Omständigheterna i mål C-43/13

- 11 Kronos tillverkar titandioxidpulver (så kallat vitt pigment). För att framkalla den önskade kemiska reaktionen måste temperaturen uppgå till 1 650 grader Celsius. Kronos uppnår denna temperatur genom att spruta in toluen i syre, vilket får till följd att toluenen förbränns.
- 12 Under år 2007 deklarerade Kronos ett belopp på ungefär 1,1 miljoner euro till Hauptzollamt Köln i energiskatt för användningen av toluen. Kronos följde därvid Hauptzollamt Kölns uppfattning om rättsläget genom att tillämpa en skattesats som uppgick till 654,50 euro per 1 000 kilogram. Denna skattesats fastställs 2 § stycke 1 punkt 1 b i EnergieStG för bensin med en högsta svavelhalt om 10 mg/kg enligt KN-undernumren 2710 11 41–2710 11 49. Kronos begärde samtidigt omprövning av sin deklaration och yrkade att den väsentligt lägre skattesatsen i 2 § stycke 3 i EnergieStG skulle tillämpas. Den lägre skattesatsen i den bestämmelsen är tillämplig på en rad energiprodukter när de används som bränsle för uppvärmning.
- 13 Eftersom toluen inte omnämns i 2 § EnergieStG ska i enlighet med fjärde stycket i den bestämmelsen skattesatsen för den energiprodukt vars beskaffenhet och användningsändamål står närmast tillämpas.
- 14 Efter det att begäran om omprövning hade avslagits överklagade Kronos till Finanzgericht som bedömde att artikel 2.3 första och tredje styckena i direktiv 2003/96 måste beaktas. Finanzgericht ansåg att eftersom toluen används som bränsle för uppvärmning kan den tillämpliga skattesatsen – enligt en tolkning av 2 § EnergieStG som gör den bestämmelsen förenlig med artikel 2.3 i direktiv 2003/96 – inte vara den skattesats som föreskrivs i 2 § stycke 1 i EnergieStG, utan den skattesats som föreskrivs i 2 § stycke 3 i den lagen. Det är nämligen endast i den sistnämnda bestämmelsen som det anges skattesatser för bränsle för uppvärmning.
- 15 Hauptzollamt Köln överklagade Finanzgerichts avgörande till Bundesfinanzhof.

Omständigheterna i mål C-44/13

- 16 RRBS tillverkar ytbeläggningar med hjälp av en termisk process. RRBS använder sig därvid av fat av obeskattad petroleumnafta (KN-undernummer 2710 11 21) och den under samma undernummer hänförliga lättoljan Exxsol D 60, som förbränns.

- 17 Hauptzollamt Krefeld har i beskattningsbeslut av den 1 december 2008 respektive den 7 december 2009 belagt petroleumnafta och lättoljan Exxsol D60 med en energiskatt för åren 2007 och 2008 uppgående till sammanlagt 134 747,70 euro enligt en skattesats om 654,50 euro per 1 000 kg. Skattesatsen för bensin enligt KN-undernumren 2710 11 41–2710 11 49 med en högsta svavelhalt om 10 mg per kg fastställs i 2 § stycke 1 punkt 1 b i EnergieStG. RRBS begärde omprövning, men Hauptzollamt fann inte anledning att ändra sitt beslut. Bolaget överklagade och yrkade att de betydligt lägre skattesatserna i 2 § stycke 3 i EnergieStG, vilka gäller för en rad andra energiprodukter när de används som bränsle för uppvärmning, skulle tillämpas.
- 18 Petroleumnafta och lättoljan Exxsol D60 finns inte upptagna i artikel 2 i EnergieStG. I ett sådant fall ska enligt 2 § stycke 4 i EnergieStG skattesatsen för den energiprodukt vars beskaffenhet och användningsändamål står närmast tillämpas.
- 19 RRBS överklagade till Finanzgericht som bedömde att artikel 2.3 första och tredje styckena i direktiv 2003/96 måste beaktas. Finanzgericht ansåg att eftersom petroleumnafta och lättoljan Exxsol D60 används som bränsle för uppvärmning kan den tillämpliga skattesatsen – enligt en tolkning av 2 § EnergieStG som gör den bestämmelsen förenlig med artikel 2.3 i direktiv 2003/96 – inte vara den skattesats som föreskrivs i 2 § stycke 1 i EnergieStG, utan den skattesats som föreskrivs i 2 § stycke 3 i den lagen. Det är nämligen endast i den sistnämnda bestämmelsen som det anges skattesatser för bränsle för uppvärmning.
- 20 Hauptzollamt Krefeld överklagade domen från Finanzgericht till Bundesfinanzhof.

Tolkningsfrågan

- 21 Bundesfinanzhof anser att den högre beskattningen av de aktuella produkterna, trots deras användning som bränslen för uppvärmning, är förenlig med kraven i direktiv 2003/96, men bedömer att förenligheten inte är säker.
- 22 Bundesfinanzhof beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målen och att hänskjuta följande tolkningsfråga, som är identisk i de båda målen, till domstolen:

”Kräver artikel 2.3 i direktiv [2003/96/EG] att det vid beskattningen av en energiprodukt – för vilken det inte fastställs en skattenivå i direktivet – tillämpas en skattesats, vilken enligt nationell rätt gäller för användningen av energiprodukter som bränsle för uppvärmning, om den förstnämnda energiprodukten även används som bränsle för uppvärmning? Eller får en skattesats tillämpas, som fastställs i nationell rätt för en energiprodukt som – när den används som bränsle för uppvärmning – är likvärdig med den förstnämnda energiprodukten, även när det är fråga om en enhetlig skattesats, vilken inte tar hänsyn till användningen som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle?”

Förfarandet vid domstolen

- 23 Domstolens ordförande beslutade den 7 februari 2013 att förena målen C-43/13 och C-44/13 vad gäller det skriftliga och muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågan

- 24 Den hänskjutande domstolen har i huvudsak ställt frågan för att få klarhet i hur villkoret i artikel 2.3 i direktiv 2003/96 ska tolkas, enligt vilket andra energiprodukter än de för vilka en skattenivå fastställs i direktivet ska beskattas i enlighet med användningen, i nivå med skattesatsen för likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.

- 25 Domstolen erinrar inledningsvis om att det vid fastställandet av en unionsbestämmelses innebörd är nödvändigt att ta hänsyn till såväl dess lydelse som till dess sammanhang och ändamål (dom Spedition Welter GmbH, C-306/12, EU:C:2013:650, punkt 17 och där angiven rättspraxis).
- 26 När det gäller begreppen i artikel 2.3 i direktiv 2003/96 anges i flera språkversioner, nämligen den spanska, tyska, engelska, franska och italienska, vid fastställandet av den tillämpliga skattenivån, "användningen" som ett första kriterium, medan kriteriet avseende "likvärdig" produkt först nämns därefter. En sådan ordning kan antyda att det först ska göras en prövning av den aktuella produktens konkreta användning och att det därefter ska prövas vilken referensprodukt som är "likvärdig".
- 27 Ordningen i vilken nämnda kriterier framställs är emellertid inte likvärdig i samtliga språkversioner av direktiv 2003/96. Det ska därför undersökas om det sammanhang som den bestämmelse som är aktuell i de nationella målen ingår i och dess ändamål bekräftar att den konkreta användningen av produkten ska ha företräde framför likvärdighetskriteriet.
- 28 Vad gäller det sammanhang i vilket den bestämmelse som är aktuell i de nationella målen ingår, kan det konstateras att systematiken i direktiv 2003/96 grundar sig på en tydlig åtskillnad mellan motorbränslen och bränslen för uppvärmning. Denna skillnad framgår av skälen 17 och 18 i direktivet och tillämpas bland annat i artiklarna 7–9 i detta, avseende metoder för att bestämma de tillämpliga minimiskattenivåerna dels för bränslen för uppvärmning, dels för motorbränslen samt för produkter som används som motorbränslen för specifika industriella och kommersiella ändamål.
- 29 Genom att hänvisa till produkter som används som motorbränslen bidrar artikel 8 i direktiv 2003/96 till att klargöra funktionen av kriteriet användning i detta direktivs kontext, nämligen att beskatta en produkt som definieras i enlighet med dess användning, antingen som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning.
- 30 Det ska således framhållas att systematiken i direktiv 2003/96 grundar sig på en tydlig åtskillnad mellan motorbränslen och bränslen för uppvärmning, särskilt genom villkoret avseende användning.
- 31 Vad gäller ändamålet med det regelverk som den bestämmelse som är aktuell i de nationella målen ingår i, ska det framhållas att det framgår av skälen 3–5 i direktiv 2003/96 att unionslagstiftaren har eftersträvat att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl, genom att göra åtskillnad mellan motorbränslen och bränslen för uppvärmning och genom att föreskriva ett visst antal minimiskattesatser.
- 32 En tolkning av artikel 2.3 i direktivet som innebär att medlemsstaterna är skyldiga att för varje produkt som används som motorbränsle respektive bränsle för uppvärmning tillämpa en skattesats som är föreskriven för ett annat motorbränsle respektive ett annat bränsle för uppvärmning gör det möjligt att tillnärma de nationella skattesystemen och förhindra att samma produkt i vissa medlemsstater beskattas som motorbränsle, medan det i andra medlemsstater är föremål för skattesatsen för bränsle för uppvärmning. Genom en sådan tolkning bidrar den mekanism som införts genom denna bestämmelse på ett verkningsfullt sätt till att den inre marknaden fungerar väl.
- 33 Dessutom innebär en tolkning av artikel 2.3 i direktiv 2003/96 på så sätt att det avgörande kriteriet är användningen som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning, att en eventuell snedvridning av konkurrensen mellan produkter som används för samma ändamål förhindras.
- 34 Det ska således först fastställas om den aktuella produkten använts som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning, för att därefter – beroende på vilket – avgöra vilket motorbränsle eller bränsle för uppvärmning som är likvärdigt med produkten i den mening som avses i denna bestämmelse.

- 35 Som generaladvokaten har framhållit i punkt 48 i sitt förslag till avgörande ska begreppet ”likvärdig produkt” tolkas med ledning av i vilken mån de aktuella energiprodukterna kan ersätta varandra eller bytas ut mot varandra. I de nationella målen ska det således prövas huruvida någon av de produkter som finns i tabell C i bilaga 1 till direktiv 2003/96 hade kunnat ersätta nämnda energiprodukter för att uppnå det resultat som eftersträvas i förevarande fall. På detta sätt garanteras att två produkter som har samma funktion beskattas på samma nivå.
- 36 Det ska även klargöras att i den mån det inte är fråga om ett ersättande i den mening som avses i föregående punkt, ska det – beroende på vilket – fastställas vilket motorbränsle eller bränsle för uppvärmning, vars beskaffenhet och ändamål står närmast den aktuella produkten. På detta sätt iakttas skyldigheten att göra åtskillnad mellan motorbränslen och bränslen för uppvärmning beträffande produkter för vilka det inte fastställts några individuella minimiskattesatser på unionsnivå.
- 37 Det följer vidare att ”likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle”, i den mening som avses i artikel 2.3 i direktiv 2003/96, först ska bestämmas med utgångspunkt i den aktuella produktens användning som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle, innan det därefter fastställs vilket motorbränsle eller vilket bränsle för uppvärmning, bland de bränslen som är förtecknade i tabellen i bilaga I till direktiv 2003/96, som produkten på ett verkningsfullt sätt kan ersättas med beträffande dess användning eller, om detta inte är möjligt, den produkt vars beskaffenhet och ändamål står närmast den aktuella produkten.
- 38 Mot denna bakgrund ska frågan besvaras enligt följande. Villkoret i artikel 2.3 i direktiv 2003/96 – enligt vilket andra energiprodukter än de för vilka en skattenivå fastställs i direktivet ska beskattas i enlighet med användningen, i nivå med skattesatsen för likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle – ska tolkas så, att det först ska fastställas om den aktuella produkten används som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle, innan det därefter – beroende på vilket – fastställs vilket motorbränsle eller vilket bränsle för uppvärmning, bland de bränslen som är förtecknade i tabellen i bilaga I till direktivet, som produkten i sin användning kan ersättas med på ett verkningsfullt sätt eller, om detta inte är möjligt, den produkt vars beskaffenhet och ändamål står närmast den aktuella produkten.

Rättegångskostnader

- 39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Villkoret i artikel 2.3 i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet – enligt vilket andra energiprodukter än de för vilka en skattenivå fastställs i direktivet ska beskattas i enlighet med användningen, i nivå med skattesatsen för likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle – ska tolkas så, att det först ska fastställas om den aktuella produkten används som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle, innan det därefter – beroende på vilket – fastställs vilket motorbränsle eller vilket bränsle för uppvärmning, bland de bränslen som är förtecknade i tabellen i bilaga I till direktivet, som produkten i sin användning kan ersättas med på ett verkningsfullt sätt eller, om detta inte är möjligt, den produkt vars beskaffenhet och ändamål står närmast den aktuella produkten.

Underskrifter