

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 21. decembra 2011*

V zadevi C-503/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (Bolgarija) z odločbo z dne 24. septembra 2010, ki je prispela na Sodišče 20. oktobra 2010, v postopku

Evroetil AD

proti

Direktor na Agencija „Mitnici“,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi K. Schiemann, v funkciji predsednika osmega senata, L. Bay Larsen in E. Jarašiūnas (poročevalec), sodnika,

* Jezik postopka: bolgarščina.

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodna tajnica: R. Šereš, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. septembra 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Evroetil AD I. Rajčinova, odvetnica,

- za Direktor na Agencija „Mitnici“ V. Tanov, S. Valkova, N. Jocova in S. Jordanova, zastopniki,

- za bolgarsko vlado T. Ivanov in E. Petranova, zastopnika,

- za grško vlado K. Paraskevopoulou in Z. Chatzipavlou, zastopnici,

- za Evropsko komisijo W. Mölls, K. Herrmann in S. Petrova, zastopniki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(2)(a) Direktive Evropskega parlamenta in Sveta 2003/30/ES z dne 8. maja 2003 o pospeševanju rabe biogoriv in drugih obnovljivih goriv v sektorju prevoza (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 13, zvezek 31, str. 188), kombinirane nomenklature skupne carinske tarife (v nadaljevanju: KN) iz Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (EGS) št. 2587/91 z dne 26. julija 1991 (UL L 259, str. 1), člena 2(1) 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) in člena 20, prva alineja, Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 206).

- 2 Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Evroetil AD (v nadaljevanju: Evroetil) in Direktor na Agencija „Mitnici“ (direktor agencije „Carine“, v nadaljevanju: direktor) glede zakonitosti odločbe o odmeri trošarine za november in december 2006 ter za januar, marec in maj 2007.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 92/83 in Uredba (ES) št. 3199/93

- 3 Člen 19(1) Direktive 92/83 določa:

„Države članice etilni alkohol obdavčijo s trošarino v skladu s to direktivo.“

- 4 Člen 20, prva alineja, Direktive 92/83 določa:

„Za namen te direktive izraz ‚etilni alkohol‘ vključuje:

- vse izdelke iz tarifnih oznak KN 2207 in 2208 z vsebnostjo alkohola, ki presega 1,2% vol., ne glede na to, če so sestavni del izdelka, ki se uvršča v drugo poglavje KN“.

- 5 V skladu s členom 26 Direktive 92/83 sklicevanje na tarifne oznake KN v tej direktivi pomeni sklicevanje na različico KN, veljavno ob sprejetju te direktive, kar je različica na podlagi Uredbe št. 2587/91.
- 6 Člen 27(1) Direktive 92/83 določa:

„Države članice oprostijo plačila usklajene trošarine izdelke iz te direktive pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe takih oprostitev in za preprečevanje davčnih goljufij, izogibanj ali zlorab:

- (a) kadar se razpošiljajo v obliki alkohola, ki je popolnoma denaturiran v skladu z zahtevami katere koli države članice, pod pogojem, da je [...] o teh zahtevah izdano uradno obvestilo in so odobrene. [...];
- (b) kadar so denaturirani v skladu z zahtevami katere koli države članice in tudi uporabljeni za proizvodnjo katerega koli izdelka, ki ni namenjen za prehrano;

[...]“

- 7 V Uredbi Komisije (ES) št. 3199/93 z dne 22. novembra 1993 o vzajemnem priznavanju postopkov za popolno denaturacijo alkohola za namene oprostitve plačila trošarine (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 249) so za vsako državo članico navedeni denaturanti, katerih uporaba je odobrena za namene popolne denaturacije alkohola v skladu s členom 27(1)(a) Direktive 92/83. Navedba odobrenih denaturantov za Republiko Bolgarijo je bila v Uredbo št. 3199/93 vnesena z Uredbo Komisije (ES) št. 67/2008 z dne 25. januarja 2008 (UL L 23, str. 13), ki je začela veljati 29. januarja 2008.

KN

- 8 KN, ki je bila uvedena z Uredbo št. 2658/87, temelji na harmoniziranem sistemu poimenovanj in šifrskih oznak blaga (v nadaljevanju: HS), ki ga je pripravil Svet za carinsko sodelovanje – ki je postal Svetovna carinska organizacija – in ki je bil uveden z mednarodno konvencijo, sklenjeno v Bruslju 14. junija 1983 in v imenu Evropske gospodarske skupnosti potrjeno s Sklepom Sveta z dne 7. aprila 1987 o sprejetju Mednarodne konvencije o harmoniziranem sistemu poimenovanj in šifrskih oznak blaga in Protokola o spremembah Konvencije (87/369/EGS) (UL L 198, str. 1). KN je v različici na podlagi Uredbe št. 2587/91, v oddelku IV iz drugega dela KN, vsebovala poglavje 22 z naslovom „Pijače, alkoholne tekočine in kis“. Oznaka 2207 iz tega poglavja se glasi:

„2207 Nedenaturiran etilni alkohol, z vsebnostjo alkohola 80 vol. % ali več; denaturirani etilni alkohol in drugi destilati, s katero koli vsebnostjo alkohola:

2207 1000 – Nedenaturiran etilni alkohol, z vsebnostjo alkohola 80 vol. % ali več

2207 2000 – Denaturirani etilni alkohol in drugi destilati, s katero koli vsebnostjo alkohola“.

I - 14214

Direktiva 2003/30

- 9 V uvodnih izjavah od 4 do 7, 10, 14 in 23 Direktive 2003/30 je navedeno:

„(4) Sedanja rast sektorja prevoza, kateremu pripada več kot 30-odstotni delež v končni porabi energije v Skupnosti, se bo gotovo še povečala, s čimer se bodo povečale emisije ogljikovega dioksida. Takšna rast, izražena v odstotkih, bo večja v državah kandidatkah po njihovem pristopu k Evropski uniji.

(5) [...] Z ekološkega stališča Bela knjiga [Komisije o ‚Skupni evropski prometni politiki do 2010: čas odločitve‘] zahteva zmanjšanje odvisnosti sektorja prevoza od nafte (trenutno 98 %) z uporabo alternativnih goriv, kot so biogoriva.

(6) Širša uporaba biogoriv v prometu je del paketa ukrepov, ki so nujni za izpolnitev Kiotskega protokola in katerega koli strateškega programa za izpolnitev nadaljnjih obveznosti v tem pogledu.

(7) Večja raba biogoriv v prometu [...] je eden od načinov, s katerim Skupnost lahko zmanjša svojo odvisnost od uvožene energije in vpliva na trg goriva za promet [...]

[...]

- (10) Pospeševanje rabe biogoriv v prometu pomeni korak naprej k večji uporabi biomase, kar bo omogočilo širši razvoj biogoriv v prihodnosti [...]

[...]

- (14) Bioetanol in biodizel, ki se uporabljata za vozila v čisti obliki ali kot mešanica, bi morala ustrezati določenim standardom za zagotavljanje največje možne zmogljivosti motorja. [...] [...]

- (23) Ker države članice cilja predlaganega ukrepa, in sicer uvedbe splošnih načel, ki bi predvidevala dajanje v promet in distribucijo minimalnega odstotka biogoriv, ne morejo v zadostni meri doseči na ravni držav članic [...]“

¹⁰ Člen 1 Direktive 2003/30 določa:

„Cilj te direktive je pospeševanje rabe biogoriv ali drugih obnovljivih goriv, ki bi zamenjala dizelsko gorivo ali nafto, namenjeno sektorju prevoza v vseh državah članicah, in s tem prispevala k ciljem, kot so izpolnjevanje obveznosti v zvezi s spremembami podnebja, okolju prijazno varno oskrbo in pospeševanjem obnovljivih virov energije.“

11 Člen 2 te direktive določa:

„1. V tej direktivi izraz:

(a) ‚biogoriva‘ pomeni tekoča ali plinasta goriva za promet, pridobljena iz biomase;

[...]

2. Med biogoriva se štejejo najmanj naslednji proizvodi:

(a) ‚bioetanol‘: etanol, izdelan iz biomase in/ali biološko razgradljivega dela odpadkov, ki je namenjen uporabi kot biogorivo;

[...]“

12 Člen 3(1) te direktive določa:

„(a) Države članice bi morale zagotoviti, da se na njihove trge v promet da minimalni delež biogoriv in drugih obnovljivih goriv, in v ta namen določijo nacionalne okvirne cilje.

[...]“

Direktiva 2003/96

13 V uvodni izjavi 27 Direktive 2003/96 je navedeno:

„Ta direktiva ne posega v uporabo ustreznih določb Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske izdelke in [o] skladiščenju, gibanju in nadzoru [takih proizvodov] [UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179] in Direktive [...] 92/83/EGS [...], če je izdelek, ki je namenjen za uporabo, ponujen naprodaj ali uporabljen kot pogonsko gorivo ali aditiv za gorivo, etilalkohol, kakor je opredeljen v Direktivi 92/83/EGS.“

14 V skladu s členom 1 Direktive 2003/96 morajo „[d]ržave članice [...] uvesti obdavčitev energentov in električne energije v skladu s to direktivo“. V členu 2(1) te direktive so naštetih izdelki, ki se po tej direktivi štejejo za „energente“. Ti izdelki so označeni z oznakami KN, pod katere so uvrščeni, v skladu s členom 2(5) te direktive pa se te oznake nanašajo na KN, kot izhaja iz Uredbe Komisije (ES) št. 2031/2001 z dne 6. avgusta 2001 o spremembah Priloge I k Uredbi št. 2658/87 (UL L 279, str. 1), v kateri je besedilo oznake 2207 enako kot v Uredbi št. 2587/91.

15 Oznake KN 2207, 2207 1000 in 2207 2000 niso navedene v členu 2(1) Direktive 2003/96.

16 Člen 2(3) te direktive določa:

„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 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.

[...]“

17 Člen 16(1), tretja in četrta alineja, te direktive določa:

„Države članice lahko [...] uporabijo izjemo ali znižano stopnjo obdavčitve pod davčnim nadzorom za obdavčljive izdelke iz člena 2, kadar so takšni izdelki izdelani ali vsebujejo enega ali več naslednjih izdelkov:

[...]

- izdelke iz oznak KN 2207 20 00 in 2905 11 00, ki niso sintetičnega izvora;
- izdelke, proizvedene iz biomase, vključno z izdelki iz oznak KN 4401 in 4402.“

Nacionalno pravo

- 18 Zakon o trošarinah in trošarinskih skladiščih (Zakon za akcizite i danačnite skladove, DV št. 91 z dne 15. novembra 2005) v različici, ki je veljala za upoštevna davčna obdobja (DV št. 81 z dne 6. oktobra 2006 in št. 105 z dne 22. decembra 2006, v nadaljevanju: zakon o trošarinah), v členu 2 določa, da se trošarina obračunajo za:

„(1) alkohol in alkoholne pijače;

[...]

(3) energente in električno energijo;

[...]“

- 19 Člen 4 zakona o trošarinah določa:

„(1) ‚Blago, ki je predmet trošarine‘, so izdelki, navedeni v členu 2;

[...]

- (5) ‚Oznake KN‘ so oznake [KN] iz Priloge I k [Uredbi št. 2658/87]. Za alkohol in alkoholne pijače veljajo oznake KN iz [KN], ki je začela veljati 31. decembra 1992, za energente in električno energijo pa oznake KN iz [KN], ki se je začela uporabljati 1. januarja 2002;

[...]

- (12) ‚Denaturacija‘ je postopek, pri katerem so etilnemu alkoholu dodane škodljive snovi ali snovi neprijetnega okusa ali vonja (dodatki), zaradi katerih ta postane zdravju škodljiv ali nepiten;

[...]

- (23) ‚Bioetanol‘ je etanol, proizveden iz biomase in/ali biološko razgradljivega dela odpadkov in je namenjen uporabi kot biogorivo.

[...]“

20 Člen 9 zakona o trošarinah določa:

„Etilni alkohol (alkohol)‘ je vsak proizvod, ki:

1. se uvršča pod oznaki KN 2207 in 2208, njegova dejanska vsebnost alkohola pa je 1,2 vol. % ali več, tudi če je ta proizvod del drugega proizvoda, ki spada v kako drugo poglavje [KN] Republike Bolgarije;

[...]“

21 V členu 13 zakona o trošarinah so navedeni proizvodi, ki se po tem zakonu štejejo za „energente“. V bistvu so navedeni isti proizvodi kot v členu 2(1) Direktive 2003/96.

22 Člen 31, točka 5, zakona o trošarinah določa, da se za etilni alkohol plačuje trošarina 1100 BGN na hektoliter čistega alkohola. Člen 32(1), točka 7, tega zakona določa trošarine za pogonska goriva, pri čemer trošarina za bioetanol, uvrščen pod oznako KN 2207 20 00, znaša 0 BGN na 1000 litrov.

23 Člen 35(1) in (2) zakona o trošarinah določa:

„1. Za energente iz člena 13, ki so namenjeni uporabi kot goriva za ogrevanje ali pogonska goriva ali se s tem namenom prodajajo oziroma uporabljajo ter za katera v členih 32(1) in 33(1) ni določena stopnja trošarine, velja stopnja trošarine enakovrednega goriva za ogrevanje ali pogonskega goriva.

2. Razen za energente iz člena 13 in bioetanol, velja za vse proizvode, ki so namenjeni uporabi kot pogonska goriva ali kot dodatki oziroma aditivi k pogonskim gorivom ali se s tem namenom prodajajo oziroma uporabljajo, stopnja trošarine enakovrednega pogonskega goriva, določena v členu 32(1).“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 24 Družba Evroetil je imetnica skladišča z dovoljenjem za vodenje davčnega skladišča in dovoljenjem za proizvodnjo alkohola in bioetanol. Pri njej je bil opravljen davčni nadzor za davčna obdobja od 1. julija 2006 do 10. maja 2007, v katerih je dala v porabo 124.346,05 litra proizvoda, ki je bil deklariran kot bioetanol iz oznake KN 2207 20 00. Za to blago je zato veljala trošarina 0. 111.425 litrov tega proizvoda je bilo vrnjenih družbi Evroetil in je bilo med nadzorom v davčnem skladišču. Kupec je 10.555,55 litra tega proizvoda vknjižil kot bioetanol in ga, primešanega bencinu, prodal kot pogonsko gorivo.
- 25 Pri nadzoru so carinski organi odvzeli več vzorcev zadevnega proizvoda v postopku v glavni stvari. Z analizo je bilo ugotovljeno, da ima vsebnost alkohola 98,5 vol. % ali več, da vsebuje estre, in sicer etilacetat, višje alkohole, aldehide in metilni alkohol, in da ni bil denaturiran. Zadnje dejstvo ni sporno. Carinski organi so ugotovili, da bi moral biti ta proizvod deklariran pod oznako KN 2207 10 00 kot nedenaturirani etilni alkohol in da bi morala biti zato zanj plačana trošarina 1100 BGN na hektoliter čistega alkohola. Zato so ti organi izdali odločbo o odmeri trošarine, pri čemer je trošarinski dolg znašal 1.397.973,17 BGN, obresti pa so 5. novembra 2007 znašale 148.897,89 BGN.
- 26 Ker so bili trošarinski dolg in dolgovane obresti za november in december 2006 ter za januar, marec in maj 2007, to je 1.372.000,41 BGN trošarine in 144.292,54 BGN obresti, v postopku na podlagi tožbe pred Administrativen sad gr. Ruse (prvostopenjsko upravno sodišče v kraju Ruse) potrjeni, je družba Evroetil vložila pritožbo na predložitveno sodišče.

- 27 Predložitveno sodišče navaja, da je v postopku na podlagi tožbe na Administrativen sad gr. Ruse sodni izvedenec v bistvu ugotovil, da zadevni proizvod v postopku v glavni stvari zaradi rakotvornosti ni primeren za prehrano ljudi, da bi se lahko uporabljal kot biogorivo, ker je njegova sestava ustrezala zahtevam iz tehnične specifikacije, ki jo je družba Evroetil izdelala za bioetanol, namenjen uporabi za biogorivo, da izpolnjuje zahteve predloga evropskega standarda pr EN 15376 za biogorivo, ki se uporablja kot pogonsko gorivo, in da je bil tehnološki postopek njegove izdelave drugačen kot pri proizvodnji etilnega alkohola. Predložitveno sodišče navaja, da se z ugotovitvami izvedenca strinja.
- 28 Družba Evroetil je pred predložitvenim sodiščem navedla, da je treba za zadevni proizvod v postopku v glavni stvari uporabiti ničelno trošarinsko stopnjo. Glede tega poudarja zlasti, da je zaradi denaturacije neprimeren za uporabo kot pogonsko gorivo. Dodaja, da bi morala biti oproščena plačila trošarine za del proizvoda, ki so ji ga kupci vrnili.
- 29 Direktor trdi, da je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari etilni alkohol, ki ni bil denaturiran v skladu z Uredbo št. 3199/93 in da ga je treba zato uvrstiti pod oznako KN 2207 1000 ter zanj plačati trošarino. Po mnenju direktorja dejstvo, da ta proizvod ni primeren za prehrano ljudi, v zvezi s tem ni upoštevno. Poleg tega meni, da vračilo dela proizvoda v skladišče družbe Evroetil te ne more oprostiti dolžnosti plačila trošarine.
- 30 Predložitveno sodišče navaja, da sta obveznost plačila trošarine za zadevni proizvod v postopku v glavni stvari in znesek, ki ga je treba na tej podlagi plačati, neposredno odvisna od uvrstitve tega proizvoda v KN, torej od vrste tega proizvoda. Glede tega navaja, da ima težave pri ugotavljanju, prvič, ali je ta proizvod bioetanol v smislu Direktive 2003/30, zlasti glede na to, da se ta direktiva sklicuje na uporabo kot biogorivo in da je bil del zadevnega proizvoda vrnjen v skladišče družbe Evroetil, in, drugič, ali

je treba šteti, da je bioetanol energent, saj bi imela taka opredelitev posledice za davčno obravnavo tega proizvoda na podlagi nacionalnega prava. Predložitveno sodišče tudi dvomi, da bi lahko bioetanol šteli za alkohol, saj ni naveden v KN.

- 31 Varhoven administrativen sad je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja, ki se v skladu s pojasnilom predložitvenega sodišča nanašajo le na trošarinski dolg za davčna obdobja po pridružitvi Republike Bolgarije Uniji, to je na januar, marec in maj 2007:

„1. Ali je treba člen 2(2)(a) [Direktive 2003/30] razlagati tako, da definicija bioetanola vključuje tudi proizvode, kot je zadevni proizvod, ki ima te značilnosti in objektivne lastnosti:

- izdelan je iz biomase;

- izdelan je po posebni tehnologiji, opisani v tehnični specifikaciji za proizvodnjo bioetanola, ki jo je izdelala [družba Evroetil], in se razlikuje od tehnologije za proizvodnjo etilnega alkohola kmetijskega izvora, opisane v tehnični specifikaciji tega proizvajalca;

- vsebuje več kot 98,5% alkohola in snovi, zaradi katerih ni primeren za prehrano: višji alkoholi – od 714,49 do 8311 mg/dm³; aldehidi – od 238,16 do 411 mg/dm³; estri (etilacetat) – od 1014 do 8929 mg/dm³;

- izpolnjuje zahteve [predloga] evropskega standarda pr EN 15376 za bioetanol kot pogonsko gorivo;

 - namenjen je uporabi kot pogonsko gorivo, dejansko pa se uporablja kot biogorivo, saj je dodan 95-oktanskemu bencinu, in se prodaja na bencinskih servisih;

 - ni denaturiran s posebnim postopkom denaturacije?
2. Ali je treba člen 2(2)(a) [Direktive 2003/30] razlagati tako, da se sporni proizvod lahko opredeli kot bioetanol le, če se dejansko uporablja kot biogorivo, ali zadošča, da je namenjen uporabi kot biogorivo in/ali je dejansko primeren za uporabo kot biogorivo?
3. Če iz odgovorov na vprašanji [1 in 2] izhaja, da gre pri zadevnem proizvodu ali ustreznem delu tega proizvoda za bioetanol, v katero oznako kombinirane nomenklature (KN) [...] je potem treba uvrstiti zadevni proizvod?
- (a) Ali je treba določbe poglavja 22 KN in zlasti oznako 2207 razlagati tako, da obsegajo uvrstitev proizvoda bioetanol?
- (b) Če je odgovor na vprašanje [3(a)] pritrdilen, ali je pri uvrščanju bioetanola in natančneje spornega proizvoda potem treba upoštevati, ali je bil proizvod denaturiran (po postopku, navedenem v [Uredbi št. 3199/93], ali po drugih dovoljenih postopkih)?

- (c) Če je odgovor na vprašanje [3(b)] pritrديل, ali je treba določbe KN glede oznake 2207 razlagati tako, da se v oznako KN 2207 20 [00] lahko uvršča le denaturirani bioetanol?
- (d) Če je odgovor na vprašanje [3(c)] pritrديل, ali je treba določbe KN glede oznake 2207 razlagati tako, da se mora nedenaturirani bioetanol uvrstiti v oznako KN 2207 10 [00]?
- (e) Če je odgovor na vprašanje [3(a)] pritrديل in odgovor na vprašanje [3(b)] nikalen, v katero od obeh oznak, 2207 10 [00] ali 2207 20 [00], je torej treba uvrstiti sporni proizvod?
- (f) Če je odgovor na vprašanje [3(a)] nikalen, ali je torej treba bioetanol uvrstiti v eno od oznak KN, ki so navedene v členu 2(1) [Direktive 2003/96], in v katero?
4. Če iz odgovorov na vprašanji 1 in 2 izhaja, da pri spornem proizvodu ali ustreznem delu tega proizvoda ne gre za bioetanol, ali je torej treba zadevni proizvod, ki ima značilnosti in objektivne lastnosti iz vprašanja 1, opredeliti kot etilni alkohol v smislu člena 20[, prva alineja,] [Direktive 92/83]?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost

- 32 Družba Evroetil ugovarja dopustnosti vseh zastavljenih vprašanj, ker naj bi se nanašala na razjasnitev dejanskega stanja in naj bi bila posvetovalna. Poleg tega naj bi bile določbe, za katerih razlago se prosi v prvem, drugem in četrtem vprašanju, jasne, odgovor, ki bi ga bilo mogoče dati na tretje vprašanje, pa naj ne bi bil koristen za rešitev spora v glavni stvari.
- 33 Na prvem mestu je treba spomniti, da lahko v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, kot ga določa člen 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki prejme zadevo v odločanje in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ob upoštevanju posebnosti zadeve, o kateri odloča, presodi o nujnosti sprejetja predhodne odločbe za izdajo sodbe ter o upoštevnosti vprašanj, ki jih postavi Sodišču (sodba z dne 14. decembra 2006 v zadevi Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, C-217/05, ZOdl., str. I-11987, točka 16 in navedena sodna praksa).
- 34 Če se vprašanja, ki jih postavi nacionalno sodišče, nanašajo na razlago določbe prava Unije, je torej Sodišče načeloma zavezano, da o njih odloči, razen če je očitno, da je resnični namen predloga za sprejetje predhodne odločbe ta, da Sodišče sprejme odločitev na podlagi konstruiranega spora ali da oblikuje posvetovalno mnenje o splošnih ali hipotetičnih vprašanjih, da zaprosena razlaga prava Unije ni v nikakršni povezavi z resničnostjo ali s predmetom spora ali da Sodišče nima na voljo dejanskih ali pravnih elementov, ki so nujno potrebni, da bi lahko podalo koristen odgovor na nanj navedena vprašanja (zgoraj navedena sodba Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, točka 17 in navedena sodna praksa).

- 35 Vendar pri tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe ni tako. Iz predložitvene odločbe je namreč jasno razvidno, da nacionalno sodišče meni, da so odgovori na zastavljena vprašanja, ki se nanašajo na razlago več določb prava Unije, nujni, da bi lahko določilo, kako naj bi se na podlagi prava Unije z davčnega vidika obravnaval proizvod, kakršen je opisan v prvem vprašanju, in tako odločilo v sporu, ki mu je bil predložen.
- 36 Na drugem mestu, navajana očitnost odgovorov na zastavljena vprašanja nacionalnemu sodišču nikakor ne preprečuje, da Sodišču zastavi vprašanje za predhodno odločanje, in sodišču ne odvzema pristojnosti za odločanje o takih vprašanjih (glej v tem smislu sodbo z dne 11. septembra 2008 v združenih zadevah UGT-Rioja in drugi, od C-428/06 do C-434/06, ZOdl., str. I-6747, točki 42 in 43 ter navedena sodna praksa).
- 37 Iz tega izhaja, da je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti.

Prvo in drugo vprašanje

- 38 V prvem in drugem vprašanju, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba opredelitev bioetanolu iz člena 2(2)(a) Direktive 2003/30 razlagati tako, da, prvič, vključuje proizvod, kakršen je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, ki se iz biomase izdelata po tehnologiji, ki se razlikuje od tehnologije za proizvodnjo etilnega alkohola kmetijskega izvora, ki ima vsebnost etilnega alkohola več kot 98,5%, ki vsebuje snovi, zaradi katerih ni primeren za prehrano ljudi, ki izpolnjuje zahteve iz predloga evropskega standarda pr EN 15376 za bioetanol, ki se uporablja kot pogonsko gorivo, in ki ni bil denaturiran po izrecno določenem

postopku denaturacije, ter da se, drugič, zahteva dejanska uporaba tega proizvoda kot biogorivo.

39 Direktor, bolgarska in grška vlada ter Evropska komisija menijo, da opredelitev iz omenjene določbe vključuje tak proizvod. Direktor in bolgarska vlada poleg tega menita, da je potrebna dejanska uporaba kot pogonsko gorivo, grška vlada pa meni, da pojma „bioetanol“ v smislu Direktive 2003/30 ni mogoče razlagati neodvisno od namembnosti tega proizvoda. Glede tega je Komisija na obravnavi navedla, da je odločilno merilo za opredelitev nekega proizvoda kot „bioetanol“ v smislu te določbe dejanska uporaba tega proizvoda kot biogoriva, vendar je, ko je bila glede tega vprašana, poudarila, da je po Direktivi 2003/30 bistvena primernost proizvoda za tako uporabo.

40 V skladu s členom 2(2)(a) Direktive 2003/30 je bioetanol etanol, z drugimi besedami torej etilni alkohol, ki se izdeluje zlasti iz biomase in je namenjen uporabi kot biogorivo. V skladu s točko (a) odstavka 1 tega člena so biogoriva tekoča ali plinasta goriva za promet, pridobljena iz biomase. Iz tega je razvidno, da proizvod z vsebnostjo etilnega alkohola več kot 98,5%, ki je izdelan iz biomase, ustreza opredelitvi bioetanola iz člena 2(2)(a) te direktive, če je „namenjen uporabi kot biogorivo“.

41 Glede zadnjega pogoja in kot navaja bolgarska vlada, je iz primerjave različnih jezikovnih različic te določbe razvidno, da nekatere različice, kot sta češka in francoska, omogočajo sklep, da se zahteva dejanska uporaba kot biogorivo. Vendar se na podlagi drugih različic, kot sta italijanska in litvanska, zdi, da zadostuje le dejstvo, da je

proizvod „namenjen uporabi kot biogorivo“. Nekatere druge jezikovne različice, kot sta španska in poljska, pa je mogoče razumeti tako, da dopuščajo obe razlagi.

- 42 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba, da bi zagotovili enotno uporabo in zato enotno razlago različnih jezikovnih različic določbe prava Unije, ob razlikah med temi različicami zadevno določbo razlagati glede na splošno sistematiko in namen predpisa, katerega del je (sodbi z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Kraaijeveld in drugi, C-72/95, Recueil, str. I-5403, točka 28, in z dne 19. aprila 2007 v zadevi Profisa, C-63/06, ZOdl., str. I-3239, točka 14).
- 43 Glede tega iz člena 2(2) Direktive 2003/30 izhaja, da je bioetanol, ki je opisan v točki (a) odstavka 2 tega člena, naveden le kot primer proizvoda, ki ga je mogoče šteti za biogorivo v smislu te direktive. Kot je bilo to že navedeno v točki 40 te sodbe, se ta pojem nanaša posebej na gorivo, pridobljeno iz biomase, ki se uporablja za promet. Poleg tega zlasti iz uvodnih izjav od 4 do 7, 10, in 14 Direktive 2003/30 kot tudi iz naslova in člena 1 te direktive izhaja, da je cilj te direktive pospeševanje rabe biogoriv ali drugih obnovljivih goriv v prometu, da bi se zamenjalo dizelsko gorivo ali bencin, ki se zdaj uporabljata zdaj.
- 44 Razlaga pojma bioetanol v smislu člena 2(2)(a) Direktive 2003/30, po kateri bi bila dovolj le možnost, da se neki proizvod lahko uporablja kot biogorivo, bi bila v nasprotju s ciljem te direktive. Vendar bi, če bi šteli, da proizvod spada v okvir tega pojma le, če se dejansko uporabi kot biogorivo, to pomenilo, da bi bila taka opredelitev odvisna od poznejšega preverjanja dejstev, zaradi česar bi bila taka rešitev nepraktična. Prav tako je treba ugotoviti, da bi bilo treba na podlagi uvodne izjave 23 in na podlagi člena 3(1)(a) Direktive 2003/30 vzpodbujati uporabo biogoriv in drugih obnovljivih goriv kot nadomestnih goriv za promet z njihovim dajanjem na trg.

- 45 Iz tega izhaja, da etanol, izdelan iz biomase, ni bioetanol v smislu člena 2(2)(a) Direktive 2003/30, če ni ponujen naprodaj kot biogorivo za promet.
- 46 Poleg tega, ker ta določba ne predvideva drugih pogojev, ki bi se nanašali na uporabljeno tehnologijo izdelave, na snovi, ki jih proizvod vsebuje, na standarde, ki jih mora izpolnjevati, ali na njegovo morebitno denaturacijo, te okoliščine ne vplivajo na možnost, da se neki proizvod šteje za bioetanol v smislu te določbe.
- 47 Iz navedenega izhaja, da je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba opredelitev bioetanola iz člena 2(2)(a) Direktive 2003/30 razlagati tako, da vključuje proizvod, kakršen je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, ki je izdelan zlasti iz biomase in ima vsebnost etilnega alkohola več kot 98,5 %, če je ponujen naprodaj kot biogorivo za promet.

Tretje in četrto vprašanje

- 48 V skladu z ustaljeno sodno prakso je v postopku sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenem s členom 267 PDEU, naloga Sodišča dati nacionalnemu sodišču koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. Zaradi tega lahko Sodišče po potrebi preoblikuje predloženo vprašanje (sodbi z dne 17. julija 1997 v zadevi Krüger, C-334/95, Recueil, str. I-4517, točki 22 in 23, in z dne 11. marca 2008 v zadevi Jager, C-420/06, ZOdl., str. I-1315, točka 46).

- 49 V tej zadevi iz odločbe predložitvenega sodišča izhaja, da nacionalno sodišče v tretjem in četrtem vprašanju dejansko sprašuje o davčni ureditvi, ki jo je treba uporabiti za proizvod, kakršen je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, ki morda ustreza opredelitvi bioetanola iz člena 2(2)(a) Direktive 2003/30. Iz direktiv 92/83 in 2003/96 namreč izhaja, da je davčna obravnava takega proizvoda odvisna zlasti od uvrstitve v KN.
- 50 Da bi se predložitvenemu sodišču koristno odgovorilo, je treba torej tretje in četrto vprašanje razumeti tako, da se z njim v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da se za proizvod, kakršen je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, ki morda ustreza opredelitvi bioetanola iz člena 2(2)(a) Direktive 2003/30, ki se iz biomase izdelava po tehnologiji, ki se razlikuje od tehnologije za proizvodnjo etilnega alkohola kmetijskega izvora, ki ima vsebnost etilnega alkohola več kot 98,5 %, ki vsebuje snovi, zaradi katerih ni primeren za prehrano ljudi, ki izpolnjuje zahteve iz predloga evropskega standarda pr EN 15376 za bioetanol, ki se uporablja kot pogonsko gorivo, in ki ni bil denaturiran po izrecno določenem postopku denaturacije, plačuje trošarina glede na določbe Direktive 92/83 ali Direktive 2003/96.
- 51 Družba Evroetil meni, da je treba za tak proizvod uporabiti Direktivo 2003/96, zlasti ker ga ni mogoče šteti za alkohol za pitje, saj ni primeren za prehrano ljudi. Direktor, bolgarska in grška vlada ter Komisija pa menijo, da je treba tak proizvod davčno obravnavati v skladu z Direktivo 92/83. Komisija navaja zlasti, da je treba Direktivo 92/83 glede na Direktivo 2003/96 uporabiti prednostno.
- 52 Glede tega je treba na prvem mestu spomniti, da določbe Direktive 2003/30 državam članicam ne nalagajo obveznosti uvedbe ali ohranjanja sistema davčnih oprostitvev v korist biogoriv. Zato iz določb te direktive ne izhaja nobena pravica do davčne oprostitve (glej v tem smislu sodbo z dne 10. septembra 2009 v zadevi Plantanol, C-201/08,

ZOdl., str. I-8343, točke od 33 do 38). V nasprotju s tem, kar se zdi, da menita družba Evroetil in predložitveno sodišče, tako opredelitev kot bioetanol v smislu Direktive 2003/30 ne vpliva na davčno obravnavo zadevnega proizvoda v postopku v glavni stvari na podlagi prava Unije.

53 Na drugem mestu je treba ugotoviti, da v skladu z uvodno izjavo 27 Direktive 2003/96 ta direktiva ne posega v uporabo upoštevni določb Direktive 92/83, če je izdelek, ki je namenjen za uporabo, ponujen naprodaj ali uporabljen kot pogonsko gorivo ali aditiv za gorivo, etilni alkohol, kakor je opredeljen v Direktivi 92/83. Zato se, kot je pravilno navedla Komisija, določbe Direktive 2003/96 za etilni alkohol v smislu Direktive 92/83 uporabljajo podredno glede na določbe Direktive 92/83. Tako se lahko za neki proizvod po potrebi uporabijo določbe Direktive 2003/96 le, če je ta proizvod, ki je opredeljen kot „etilni alkohol“ v smislu Direktive 92/83, oproščen plačila trošarine na podlagi te direktive.

54 V skladu s členom 20, prva alineja, Direktive 92/83 pojem „etilni alkohol“ vključuje zlasti „vse izdelke iz tarifnih oznak KN 2207 in 2208 z vsebnostjo alkohola, ki presega 1,2 vol. %“. Oznaka 2207 KN zajema zlasti nedenaturirani etilni alkohol z vsebnostjo alkohola 80 vol. % ali več in denaturirani etilni alkohol s katero koli vsebnostjo alkohola.

55 Proizvod, kakršen je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, ki je etilni alkohol z vsebnostjo alkohola 80 vol. % ali več, je treba torej uvrstiti pod oznako 2207 KN.

- 56 Dejstvo, da pojem „bioetanol“ ni omenjen v besedilu te oznake KN glede tega ni upoštevno. V interesu pravne varnosti in lažjih nadzorov je treba namreč odločilno merilo za tarifno uvrstitev blaga na splošno poiskati v njegovih objektivnih značilnostih in lastnostih, kot so opredeljene z besedilom tarifne številke KN in opombami iz oddelka ali poglavja (glej zlasti sodbo z dne 18. julija 2007 v zadevi Olicom, C-142/06, ZOdl., str. I-6675, točka 16 in navedena sodna praksa). Proizvod, kakršen je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, je, čeprav ima nekatere posebnosti, ki so povezane zlasti z načinom njegove izdelave, glede na njegove objektivne značilnosti in lastnosti vseeno etilni alkohol z vsebnostjo alkohola 80 vol. % ali več.
- 57 Dejstvo, da tak proizvod ni primeren za prehrano ljudi prav tako ni upoštevno za njegovo uvrstitev pod oznako 2207 KN. Kot je razvidno že iz naslova Direktive 92/83, je njen namen uskladiti strukture trošarin za alkoholne pijače in za alkohol na splošno (sodba z dne 9. decembra 2010 v zadevi Repertoire Culinnaire, C-163/09, ZOdl., str. I-12717, točki 27 in 29).
- 58 Iz zgoraj navedenega izhaja, da proizvod, kakršen je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, ki je uvrščen pod oznako KN 2207 in katerega vsebnost alkohola presega 1,2 vol. %, ustreza opredelitvi etilnega alkohola iz člena 20, prva alineja, Direktive 92/83. Zato se mora na podlagi člena 19(1) te direktive zanj plačati usklajena trošarina, ki jo določa ta direktiva, razen če zanj velja oprostitev iz člena 27(1)(a) in (b) te direktive.
- 59 Iz besedila te določbe izhaja, da je dodelitev ali zavrnitev oprostitve plačila trošarine odvisna od metode denaturacije. Če je bila ta metoda odobrena v okviru Unije, trošarina na podlagi točke (a) te določbe ni treba plačati. Če je bil alkohol, ki ga vsebuje proizvod, ki ni namenjen za prehrano ljudi, denaturiran po metodi, ki je bila odobrena v državi članici, je treba uporabiti oprostitev iz točke (b) te določbe. Če pa metoda

denaturacije ne ustreza nobeni od tistih, ki so bile odobrene s pravili Unije ali z nacionalnimi pravnimi redi, oprostitev ni možna (sodba z dne 7. decembra 2000 v zadevi Italija proti Komisiji, C-482/98, Recueil, str. I-10861, točki 40 in 41).

- 60 V zvezi s tem je treba spomniti tudi, da je denaturacija postopek, pri katerem se z dodajanjem nekaterih snovi alkohol namenoma zastrupi, tako da ga ni mogoče ponovno predelati v alkohol, ki je uporaben za prehrano (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Italija proti Komisiji, točki 21 in 22; glej informativno tudi pojasnila iz HS glede oznake HS 2207, ki jih je pripravila Svetovna carinska organizacija in na katere se sklicujejo pojasnila KN glede oznake KN 2207, ki jih je sprejela Komisija na podlagi členov 9(1)(a), druga alineja, in 10 Uredbe št. 2658/87, kakor je bila spremenjena z Uredbo (ES) št. 254/2000 Sveta z dne 31. januarja 2000 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 9, str. 357), kot so veljala 1. januarja 2007 (UL 2006, C 50, str. 1)).
- 61 V tem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da zadevnemu proizvodu v postopku v glavni stvari ni bil namenoma dodan noben denaturant, zaradi katerega bi postal ta proizvod nepovratno neprimeren za prehrano ljudi. Zato zadostuje ugotovitev, da ni bil denaturiran v smislu člena 27(1)(a) ali (b) Direktive 92/83, ne da bi bilo treba odgovarjati na vprašanje, ali uporabljena metoda denaturacije ustreza kateri izmed tistih, ki so odobrene na podlagi prava Unije ali na podlagi bolgarskega pravnega sistema.
- 62 Tako ni upošteveno to, da je bil opis denaturantov, ki se uporabljajo za popolno denaturacijo alkohola v skladu s členom 27(1)(a) Direktive 92/83, za Republiko Bolgarijo v Uredbo št. 3199/93 vnesen šele z Uredbo št. 67/2008, in to, kar je družba Evroetil navedla na obravnavi – tudi če bi bilo dokazano – da so bile posebne določbe v zvezi

z denaturacijo bioetanola v bolgarsko zakonodajo vnesene šele leta 2011. Poleg tega je iz predložitvene odločbe razvidno, da je v času dejanskega stanja, na katero se nanašajo vprašanja, ki so bila predložena Sodišču, člen 4 zakona o trošarinah v točki 12 že določal, da je „[d]enaturacija‘ [...] postopek, pri katerem so etilnemu alkoholu dodane škodljive snovi ali snovi neprijetnega okusa ali vonja (dodatki), zaradi katerih ta postane zdravju škodljiv ali nepiten“.

63 Poleg tega to, da proizvod, kot je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, sam po sebi ni primeren za prehrano ljudi, ni dovolj, da bi lahko šteli, da je bil denaturiran v smislu člena 27(1)(a) ali (b) Direktive 92/83. Kot je namreč razvidno iz točke 60 te sodbe se denaturacija izvede z namernim dodajanjem določenih snovi alkoholu, tako da postane nepovratno neprimeren za prehrano ljudi. Samo dejstvo, da je ta alkohol sam po sebi strupen, pa ne izključuje možnosti, da bi mu bilo mogoče s kakim postopkom to lastnost odvzeti. V zvezi s tem – ob upoštevanju, da je zahteva po nepovratnosti denaturacije namenjena preprečevanju morebitnih goljufij, izogibanj ali zlorab pri oprostivah plačila trošarine – le strošek takega postopka, čeprav bi bil zelo visok, v nasprotju s tem, kar je menila družba Evroetil, ne more zadostovati za to, da bi se taka možnost zavrnila.

64 Nazadnje, kot je Komisija pravilno navedla na obravnavi, so v točki 4.3 predloga evropskega standarda pr EN 15376, ki ga je potem nadomestil standard EN 15376:2011 z naslovom „Pogonska goriva za avtomobile – Etanol kot dodatek bencinom – Zahteve in preizkusne metode“, ki ga je Evropski odbor za standardizacijo odobril 24. decembra 2010, naštetih priporočenih denaturantov, ki ne škodijo vozilom. Trditev družbe Evroetil, da denaturacije zadevnega proizvoda v postopku v glavni stvari ni mogoče zahtevati, ker bi zaradi nje postal neprimeren za uporabo kot biogorivo, je treba torej zavrniti.

- 65 Iz zgoraj navedenega izhaja, da proizvod, kot je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, ki ustreza opredelitvi etilnega alkohola iz člena 20, prva alineja, Direktive 92/83 in ni bil denaturiran v skladu s členom 27(1)(a) ali (b) te direktive, ni mogoče oprostiti plačila usklajene trošarine, ki je določena v tej direktivi. Kot izhaja iz točke 53 te sodbe pa taka ugotovitev izključuje možnost uporabe Direktive 2003/96.
- 66 Glede na zgoraj navedeno je treba na tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da se za proizvod, kakršen je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, ki ima vsebnost etilnega alkohola več kot 98,5% in ki ni bil denaturiran po izrecno določenem postopku denaturacije, plačuje trošarina, določena v členu 19(1) Direktive 92/83, čeprav je bil izdelan iz biomase po tehnologiji, ki se razlikuje od tehnologije za proizvodnjo etilnega alkohola kmetijskega izvora, čeprav vsebuje snovi, zaradi katerih ni primeren za prehrano ljudi, čeprav izpolnjuje zahteve iz predloga evropskega standarda pr EN 15376 za bioetanol, ki se uporablja kot pogonsko gorivo, in čeprav morda ustreza opredelitvi bioetanola iz člena 2(2)(a) Direktive 2003/30.

Stroški

- 67 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku 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 (osmi senat) razsodilo:

1. **Opredelitev bioetanola iz člena 2(2)(a) Direktive Evropskega parlamenta in Sveta 2003/30/ES z dne 8. maja 2003 o pospeševanju rabe biogoriv in drugih obnovljivih goriv v sektorju prevoza je treba razlagati tako, da vključuje proizvod, kakršen je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, ki je izdelan zlasti iz biomase in ima vsebnost etilnega alkohola več kot 98,5 %, če je ponujen naprodaj kot biogorivo za promet.**
2. **Pravo Unije je treba razlagati tako, da se za proizvod, kakršen je zadevni proizvod v postopku v glavni stvari, ki ima vsebnost etilnega alkohola več kot 98,5 % in ki ni bil denaturiran po izrecno določenem postopku denaturacije, plačuje trošarina, določena v členu 19(1) Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače, čeprav je bil izdelan iz biomase po tehnologiji, ki se razlikuje od tehnologije za proizvodnjo etilnega alkohola kmetijskega izvora, čeprav vsebuje snovi, zaradi katerih ni primeren za prehrano ljudi, čeprav izpolnjuje zahteve iz predloga evropskega standarda pr EN 15376 za bioetanol, ki se uporablja kot pogonsko gorivo, in čeprav morda ustreza opredelitvi bioetanola iz člena 2(2)(a) Direktive 2003/30.**

Podpisi