



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

6. juni 2018\*

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2003/96/EF – beskatning af energiprodukter og elektricitet – artikel 21, stk. 3 – afgiftspligtens indtræden – forbrug af energiprodukter produceret på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter – energiprodukter, der anvendes til andre formål end som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning – forbrug af solvent som brændsel på et tjæredestillationsanlæg«

I sag C-49/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Østre Landsret ved afgørelse af 27. januar 2017, indgået til Domstolen den 1. februar 2017, i sagen

**Koppers Denmark ApS**

mod

**Skatteministeriet,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne C.G. Fernlund, A. Arabadjiev, S. Rodin og E. Regan (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: fuldmægtig R. Schiano,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. januar 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Koppers Denmark ApS ved advokat L. Kjær,
- den danske regering ved C. Thorning, som befuldmægtiget, bistået af advokat B. Søes Petersen,
- Europa-Kommissionen ved C. Perrin og R. Lyal, som befuldmægtigede, bistået af advokat C. Bachmann,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. februar 2018,

\* Processprog: dansk.

afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 21, stk. 3, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT 2003, L 283, s. 51).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Koppers Denmark ApS (herefter »Koppers«) og Skatteministeriet vedrørende sidstnævntes afslag på Koppers' anmodning om tilbagebetaling af den energiafgift, der var betalt for forbrug af solvent som brændsel i perioden mellem den 1. oktober 2005 og den 31. december 2007 (herefter »den relevante periode«).

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

- 3 Følgende fremgår af 2.-7., 11., 12., 22. og 24. betragtning til direktiv 2003/96:
  - »(2) Mang[*l*]en på EF-bestemmelser om minimumsbeskatning af elektricitet og andre energiprodukter end mineralolier kan være til skade for et velfungerende indre marked.
  - (3) Et velfungerende indre marked og gennemførelsen af formålene med EF's øvrige politikker kræver, at der fastsættes minimumsafgiftssatser på EF-plan for de fleste energiprodukter, herunder elektricitet, naturgas og kul.
  - (4) Betydelige forskelle mellem medlemsstaternes energiafgiftssatser vil kunne vise sig at modarbejde et velfungerende indre marked.
  - (5) Fastsættelse af passende EF-minimumsafgiftssatser for beskatning kan gøre det muligt at formindske de nuværende forskelle mellem de nationale afgiftssatser.
  - (6) I henhold til traktatens artikel 6 skal miljøbeskyttelseskrav integreres i udformningen og gennemførelsen af Fællesskabets politikker på andre områder.
  - (7) Som signatar af De Forenede Nationers rammekonvention om klimaændringer har Fællesskabet ratificeret Kyotoprotokollen. Beskatning af energiprodukter og, når det er relevant, elektricitet er et af de mulige instrumenter til at nå Kyotoprotokollens mål.
- [...]
- (11) Afgiftsordninger, der indføres i forbindelse med gennemførelsen af disse EF-bestemmelser for beskatning af energiprodukter og elektricitet, henhører under de enkelte medlemsstater. Medlemsstaterne kan i den forbindelse vælge ikke at øge den samlede afgiftsbyrde, hvis de vurderer, at gennemførelsen af et sådant princip om afgiftsneutralitet kan bidrage til omstrukturering og modernisering af deres afgiftssystemer ved at tilskynde til adfærd, der fremmer øget miljøbeskyttelse og større anvendelse af arbejdskraft.
- (12) Energipriser er vigtige elementer i EF's energi-, transport- og miljøpolitik.

[...]

(22) Energiprodukter skal generelt være underlagt fællesskabsregler, når de anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof. Det er derfor i overensstemmelse med afgiftsordningens karakter og logik, at reglerne ikke omfatter dobbelt anvendelse af energiprodukter og anvendelse af energiprodukter til andet end brændsel til opvarmning eller motorbrændstof, samt til mineralogiske processer. Elektricitet, der anvendes til lignende formål, behandles på samme måde.

[...]

(24) Medlemsstaterne bør have mulighed for at indrømme visse andre fritagelser eller at anvende lavere afgiftssatser, når det ikke er til skade for et velfungerende indre marked eller medfører konkurrenceforvridning.«

4 Dette direktivs artikel 1 bestemmer:

»Medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.«

5 Direktivets artikel 2 fastsætter:

»1. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte varer:

[...]

b) varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715

[...]

4. Dette direktiv finder ikke anvendelse på:

[...]

b) [f]ølgende anvendelser af energiprodukter og elektricitet:

– energiprodukter, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning

[...]

Artikel 20 finder dog anvendelse på disse energiprodukter.«

6 Samme direktivs artikel 21, stk. 3, har følgende ordlyd:

»Forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter, betragtes ikke som en afgiftsudløsende begivenhed, hvorved afgiften forfalder, hvis forbruget består i energiprodukter, der produceres på virksomhedens område. Medlemsstaterne kan også betragte forbrug af elektricitet og andre energiprodukter, der ikke er produceret på virksomhedens område, og forbrug af energiprodukter og elektricitet på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer brændstof, der skal anvendes til produktion af elektricitet, som en ikke-afgiftsudløsende begivenhed. [...].«

### **Dansk ret**

- 7 Solvent, der anvendes som brændsel, var i den relevante periode i Danmark afgiftspligtig i medfør af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 3, kuldioxidafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, og svovlafgiftslovens § 1, stk. 1.
- 8 Artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 er gennemført i dansk ret ved kuldioxidafgiftslovens § 7, stk. 3, og svovlafgiftslovens § 8, stk. 4.
- 9 Kuldioxidafgiftslovens § 7, stk. 3, havde i den relevante periode følgende ordlyd:
- »Fritaget for kuldioxidafgift er et energiprodukt omfattet af § 2, stk. 1, der direkte medgår til produktion af et tilsvarende energiprodukt. Dette gælder dog ikke for energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof.«
- 10 I samme periode havde svovlafgiftslovens § 8, stk. 4, følgende ordlyd:
- »Fritaget for svovlafgift er et energiprodukt omfattet af § 1, der direkte medgår til produktion af et tilsvarende energiprodukt. Dette gælder dog ikke energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof.«

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

- 11 På sine anlæg i Nyborg fremstiller Koppers gennem raffinering og destillering af stenkulstjære følgende produkter: anodebeg, carbon black feedstock, kreosotolie, naftalin, naphthalene still residue (NSR) og solvent. Koppers' hovedprodukt er anodebeg, der udgør ca. 45% af færdigvarerne. Koppers' produktion af solvent udgør ca. 3-4% af selskabets samlede produktion.
- 12 Koppers udøver sin virksomhed på to anlæg, som er indbyrdes forbundne og afhængige af fælles varmforsyning, idet det ene anlæg destillerer tjære, og det andet producerer naftalin. Restprodukter fra tjæredestillationsanlægget videreføres på naftalinanlægget, og solvent, der fremstilles som biprodukt på dette naftalinanlæg, anvendes som brændsel i tjæredestillationsanlægget. Solvent anvendes endvidere som støttebrændsel til afbrænding af destillationsgas fra både tjæreanlægget og naftalinanlægget. Varmen fra afbrændingsprocessen genanvendes i anlæggene.
- 13 Det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at alle de produkter, der fremstilles af Koppers på selskabets anlæg i Nyborg, tariferes i pos. 2707 eller 2708 i den kombinerede nomenklatur, som er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT 1987, L 256, s. 1, herefter »KN«), og kan anvendes som brændsel. Solvent er imidlertid det eneste af de produkter, der produceres på Koppers' anlæg, der anvendes af selskabet som brændsel, og som dermed kan være pålagt energiafgifter.
- 14 Koppers angav oprindeligt sit forbrug af solvent som afgiftspligtigt, men anmodede ved breve af 13. november 2008 og 22. december 2008 om tilbagebetaling af afgiften for den relevante periode, idet selskabet gjorde gældende, at dette forbrug var afgiftsfritaget.
- 15 SKAT traf den 24. september 2010 afgørelse om, at forbruget af solvent til brændsel i tjæredestillationsanlægget ikke var afgiftsfritaget, idet solvenen ikke var anvendt til fremstilling af tilsvarende energi, da de producerede produkter ikke er afgiftspligtige.

- 16 Koppers påklagede denne afgørelse til Landsskatteretten, som den 8. juni 2015 stadfæstede SKAT's afgørelse bl.a. med den begrundelse, at Koppers' forbrug af solvent som brændsel ikke var omfattet af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96, idet solventen ikke var anvendt til fremstilling af energiprodukter omfattet af direktivets anvendelsesområde.
- 17 Koppers indbragte den 7. september 2015 Landsskatterettens afgørelse for Retten i Svendborg, der fandt, at sagen var af principiel karakter, og derfor henviste den til behandling i Østre Landsret som første instans.
- 18 Ifølge den forelæggende ret afhænger afgørelsen af den tvist, der verserer for den, af fortolkningen af nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, som giver anledning til rimelig tvivl.
- 19 På denne baggrund har Østre Landsret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 21, stk. 3, i direktiv [2003/96] [...] fortolkes således, at forbrug af egenproducerede energiprodukter til fremstilling af andre energiprodukter er afgiftsfritaget i en situation som den i hovedsagen foreliggende, hvor de fremstillede energiprodukter ikke anvendes til motorbrændstof eller brændsel til opvarmning?
- 2) Skal artikel 21, stk. 3, i direktiv [2003/96] [...] fortolkes således, at medlemsstaterne kan begrænse fritagelsens anvendelsesområde til alene at omfatte forbrug af et energiprodukt, der medgår til produktionen af et tilsvarende energiprodukt (dvs. et energiprodukt, der som det forbrugte energiprodukt også er afgiftspligtigt)?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Det første spørgsmål*

- 20 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der har produceret dem, med henblik på fremstilling af andre energiprodukter henhører under den undtagelse vedrørende den afgiftsudløsende begivenhed, der er fastsat i nævnte bestemmelse, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor de produkter, der fremstilles som den pågældende virksomheds hovedaktivitet, anvendes til andet end motorbrændstof og brændsel til opvarmning.
- 21 Det skal bemærkes, at selv om ordlyden af direktivets artikel 21, stk. 3, første punktum, vedrører forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter, indeholder bestemmelsen ingen præciseringer for så vidt angår anvendelsen af de slutprodukter, der fremstilles som en sådan virksomheds hovedaktivitet.
- 22 I henhold til Domstolens faste praksis forholder det sig således, at når der ikke på grundlag af en fortolkning af ordlyden af en EU-retlig bestemmelse kan tages stilling til den nøjagtige rækkevidde heraf, må den fortolkes på grundlag af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. dom af 7.9.2017, Austria Asphalt, C-248/16, EU:C:2017:643, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 23 Hvad for det første angår opbygningen af direktiv 2003/96 definerer direktivets artikel 2, stk. 1, hvad der skal forstås ved »energiprodukter« i direktivets forstand. I denne henseende bemærkes, at samtlige produkter, der produceres af Koppers, således som det fremgår af anmodningen om præjudiciel

afgørelse, kan kvalificeres som »energiprodukter« i overensstemmelse med denne bestemmelse, og at virksomheden derfor vil kunne påberåbe sig den undtagelse vedrørende den afgiftsudløsende begivenhed, som er fastsat i direktivets artikel 21, stk. 3.

- 24 Det skal imidlertid bemærkes, at EU-lovgiver, således som det fremgår af 22. betragtning til direktivet, har fundet, at energiprodukter som hovedregel bør være underlagt en lovramme, som er fælles for medlemsstaterne, når de anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, og at det derfor er i overensstemmelse med afgiftsordningens karakter og logik, at energiprodukter, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, udelukkes fra direktivets anvendelsesområde. Selv om disse produkter henhører under begrebet »energiprodukter« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2003/96, er de således udtrykkeligt udelukket fra dette direktivs anvendelsesområde i medfør af samme artikels stk. 4, litra b), første led, hvis de ikke anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning (jf. i denne retning dom af 5.7.2007, Fendt Italiana, C-145/06 og C-146/06, EU:C:2007:411, præmis 35 og 43).
- 25 Som anført af den danske regering og af Europa-Kommissionen, fremgår det således af artikel 2, stk. 1, sammenholdt med bestemmelsens stk. 4, i direktiv 2003/96, at direktivets bestemmelser finder anvendelse på produkter, der både er defineret som energiprodukter og henhører under direktivets anvendelsesområde.
- 26 Som en undtagelse har EU-lovgiver i artikel 2, stk. 4, litra b), sidste punktum, i direktiv 2003/96 fastsat, at bestemmelserne i direktivets artikel 20 dog finder anvendelse på de energiprodukter, som er udelukket fra direktivets anvendelsesområde i henhold til de øvrige bestemmelser i artikel 2, stk. 4. Det må imidlertid konstateres, at en lignende undtagelse ikke er fastsat for så vidt angår direktivets artikel 21, stk. 3.
- 27 Som det fremgår af den forelæggende rets oplysninger, er de produkter, som Koppers fremstiller som sin hovedaktivitet, udelukket fra anvendelsesområdet for direktiv 2003/96, for så vidt som de – bl.a. i kraft af deres respektive karakteristika – ikke anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. Derfor kan forbruget af solvent til fremstilling heraf ikke henhøre under den undtagelse vedrørende den afgiftsudløsende begivenhed, der er fastsat i direktivets artikel 21, stk. 3, første punktum.
- 28 Denne fortolkning bekræftes for det andet af de formål, der forfølges med direktivet. I denne forbindelse skal det bemærkes, at direktiv 2003/96, således som det fremgår af 2.-7., 11., 12. og 24. betragtning hertil, ved at fastsætte en harmoniseret beskatningsordning for energiprodukter og elektricitet tager sigte på et dobbelt formål, nemlig dels at fremme et velfungerende indre marked i energisektoren, idet navnlig konkurrenceforvridning skal undgås, dels at fremme miljøpolitiske mål (jf. i denne retning bl.a. dom af 7.9.2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, præmis 26, og af 7.3.2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, præmis 29 og 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Som den danske regering har anført i sit skriftlige indlæg, og som generaladvokaten har anført i punkt 52 i forslaget til afgørelse, ville en anvendelse af dette direktivs artikel 21, stk. 3, på fremstilling af »energiprodukter« udelukkende i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 2, stk. 1, selv om de anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, medføre, at der opstod en lakune i den harmoniserede beskatningsordning, der er indført ved dette direktiv, idet energiprodukter, som i henhold til direktivet principielt er afgiftspligtige, ville kunne undgå denne afgiftspligt i en situation som den i hovedsagen omhandlede.
- 30 I et sådant tilfælde ville forbruget af energiprodukter, såsom den i hovedsagen omhandlede solvent, som bør pålægges afgift i henhold til artikel 1 i direktiv 2003/96, således på den ene side kunne gøre brug af den undtagelse vedrørende den afgiftsudløsende begivenhed, som er fastsat i direktivets



artikel 21, stk. 3. På den anden side ville den manglende afgiftsbelastning af disse produkter ikke blive modsvaret af en senere afgiftsbelastning af de fremstillede energiprodukter, idet disse sidstnævnte ikke anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

- 31 Hvis det blev fastslået, at direktivets artikel 21, stk. 3, skulle finde anvendelse i en situation som den i hovedsagen omhandlede, ville det følgelig kunne skade det indre markedes funktion i energisektoren, der som nævnt i denne doms præmis 28 er et af de mål, der forfølges med indførelsen af en sådan ordning.
- 32 Integriteten af den harmoniserede beskatningsordning for energiprodukter, der er indført ved direktiv 2003/96, kræver derfor, at forbruget af sådanne produkter kun kan anses for at henhøre under den undtagelse vedrørende den afgiftsudløsende begivenhed, der er fastsat i nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, første punktum, hvis det sker med henblik på fremstilling af produkter, som selv – i kraft af deres anvendelse som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning – er afgiftspligtige.
- 33 Denne fortolkning kan ikke drages i tvivl af det argument, som er fremført af Koppers, hvorefter en fortolkning af begrebet »energiprodukter«, der findes i artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96, udelukkende på grundlag af definitionen af dette begreb i direktivets artikel 2, stk. 1, ville være ønskelig af hensyn til miljøbeskyttelsen og udnyttelsen af ressourcerne, for så vidt som dette ville kunne tilskynde virksomhederne til at bruge energiprodukter, som de selv har produceret.
- 34 Som anført i denne doms præmis 28 har direktiv 2003/96 ud over at fremme et velfungerende indre marked i energisektoren ligeledes til formål at fremme miljøpolitiske mål. Det kan imidlertid ikke med rette hævdes, at betingelsen om anvendelse af de fremstillede produkter som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning med henblik på anvendelsen af dette direktivs artikel 21, stk. 3, tilsidesætter dette formål. Det fremgår tværtimod, at EU-lovgiver ved hjælp af denne bestemmelse har forenet de to formål, der forfølges med direktivet.
- 35 Det skal således bemærkes, at artikel 21, stk. 3, andet punktum, i direktiv 2003/96 blot fastsætter en mulighed for medlemsstaterne for bl.a. at betragte forbruget af elektricitet og andre energiprodukter til fremstilling af energiprodukter, når de forbrugte produkter ikke selv er produceret på virksomhedens område, som en ikke-afgiftsudløsende begivenhed.
- 36 Derimod skal undtagelsen vedrørende den afgiftsudløsende begivenhed i henhold til det nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, første punktum, finde anvendelse, når de forbrugte energiprodukter selv er produceret på virksomhedens område. Det følger heraf, at EU-lovgiver ved at fastsætte denne forpligtelse for medlemsstaterne har tilsigtet at tilskynde til produktionsbetingelser, der fremmer energieffektiviteten.
- 37 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der har produceret dem, med henblik på fremstilling af andre energiprodukter ikke henhører under den undtagelse vedrørende den afgiftsudløsende begivenhed, der er fastsat i nævnte bestemmelse, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor de energiprodukter, der fremstilles som den pågældende virksomheds hovedaktivitet, anvendes til andet end motorbrændstof og brændsel til opvarmning.

### ***Det andet spørgsmål***

- 38 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornuddent at besvare det andet spørgsmål.

## Sagsomkostninger

- <sup>39</sup> Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parterers udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

**Artikel 21, stk. 3, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet skal fortolkes således, at forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der har produceret dem, med henblik på fremstilling af andre energiprodukter ikke henhører under den undtagelse vedrørende den afgiftsudløsende begivenhed, der er fastsat i nævnte bestemmelse, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor de energiprodukter, der fremstilles som den pågældende virksomheds hovedaktivitet, anvendes til andet end motorbrændstof og brændsel til opvarmning.**

Silva de Lapuerta

Fernlund

Arabadjiev

Rodin

Regan

Således bestemt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 6. juni 2018.

A. Calot Escobar  
Justitssekretær

R. Silva de Lapuerta  
Formand for Første Afdeling