



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

6 juni 2018*

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2003/96/EG – Heffing van belasting over energieproducten en elektriciteit – Artikel 21, lid 3 – Belastbaar feit – Verbruik van energieproducten die zijn geproduceerd binnen een bedrijf dat energieproducten produceert – Energieproducten gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof – Verbruik van oplosmiddel als brandstof in installaties voor teerdistillatie”

In zaak C-49/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Østre Landsret (rechter in tweede aanleg voor het Oosten van Denemarken) bij beslissing van 27 januari 2017, ingekomen bij het Hof op 1 februari 2017, in de procedure

Koppers Denmark ApS

tegen

Skatteministeriet,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, C. G. Fernlund, A. Arabadjiev, S. Rodin en E. Regan (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: R. Schiano, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 januari 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- Koppers Denmark ApS, vertegenwoordigd door L. Kjær, advocat,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door C. Thorning als gemachtigde, bijgestaan door B. Søs Petersen, advocat,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Perrin en R. Lyal als gemachtigden, bijgestaan door C. Bachmann, advocat,

* Procestaal: Deens.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 februari 2018,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB 2003, L 283, blz. 51).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Koppers Denmark ApS (hierna: „Koppers”) en het Skatteministerium (ministerie van Belastingen) aangaande de afwijzing van het verzoek van Koppers aan laatstgenoemde om teruggaaf van de energiebelasting die is betaald op grond van haar verbruik van oplosmiddelen als brandstof tussen 1 oktober 2005 en 31 december 2007 (hierna: „relevante periode”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Overwegingen 2 tot en met 7, 11, 12, 22 en 24 van richtlijn 2003/96 luiden als volgt:
 - „(2) Het ontbreken van communautaire bepalingen om elektriciteit en andere energieproducten dan minerale oliën aan een minimumbelasting te onderwerpen, kan nadelig zijn voor de goede werking van de interne markt.
 - (3) Voor de goede werking van de interne markt en de verwezenlijking van de doelstellingen van het communautaire beleid in andere sectoren is het nodig dat op communautair niveau minimumbelastingniveaus worden vastgesteld voor de meeste energieproducten, met inbegrip van elektriciteit, aardgas en kolen.
 - (4) Aanmerkelijke verschillen tussen de door de lidstaten toegepaste nationale belastingniveaus kunnen nadelig blijken voor de goede werking van de interne markt.
 - (5) Door vaststelling van passende communautaire minimumbelastingniveaus kunnen bestaande verschillen in de nationale belastingniveaus kleiner worden gemaakt.
 - (6) Overeenkomstig artikel 6 [EG] moeten de eisen inzake milieubescherming worden geïntegreerd in de omschrijving en uitvoering van het beleid van de Gemeenschap op andere terreinen.
 - (7) Als partij bij het Raamverdrag van de Verenigde Naties inzake klimaatverandering heeft de Gemeenschap het protocol van Kyoto bekrachtigd. De belasting van energieproducten – en in voorkomend geval van elektriciteit – is een van de beschikbare instrumenten om de doelstellingen van het protocol van Kyoto te verwezenlijken.
- [...]
- (11) Het staat elke lidstaat vrij te beslissen met welke fiscale regelingen uitvoering wordt gegeven aan dit communautaire kader voor de belasting van energieproducten en elektriciteit. Te dien aanzien zouden lidstaten kunnen beslissen de totale belastingdruk niet te verhogen indien zij van oordeel

zijn dat toepassing van dit beginsel van belastingneutraliteit tot herstructurering en modernisering van hun belastingstelsels zou kunnen bijdragen doordat milieubescherming en een betere benutting van de factor arbeid worden aangemoedigd.

(12) Energieprijzen zijn sleutelementen van het communautaire energie-, vervoer- en milieubeleid.

[...]

(22) Op energieproducten moet in wezen een communautair regelgevingskader van toepassing zijn wanneer deze als verwarmingsbrandstof of als motorbrandstof worden gebruikt. In dat opzicht gebiedt de aard en de logica van het belastingstelsel om vormen van duaal gebruik van energieproducten en vormen van gebruik voor andere doeleinden dan als brandstof, alsmede mineralogische procedés, van de werkingssfeer van dit regelgevingskader uit te sluiten. Elektriciteit die op vergelijkbare wijze wordt gebruikt, dient op dezelfde wijze te worden behandeld.

[...]

(24) Het moet de lidstaten toegestaan zijn binnen hun grondgebied bepaalde andere vrijstellingen of verlagingen toe te passen, mits dit de goede werking van de interne markt niet schaadt en niet tot concurrentievervalsingen leidt.”

4 Artikel 1 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten heffen belasting op energieproducten en elektriciteit overeenkomstig deze richtlijn.”

5 Artikel 2 van deze richtlijn luidt:

„1. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder ‚energieproducten’ verstaan de hieronder vermelde producten:

[...]

b) producten van de GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715;

[...]

4. Deze richtlijn is niet van toepassing op:

[...]

b) de volgende vormen van gebruik van energieproducten en elektriciteit:

– energieproducten gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof,

[...]

Op deze energieproducten is artikel 20 evenwel van toepassing.”

6 Artikel 21, lid 3, van dezelfde richtlijn luidt:

„Het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert, wordt niet beschouwd als een belastbaar feit waardoor belasting verschuldigd wordt, indien dat verbruik bestaat uit binnen het bedrijf geproduceerde energieproducten. De lidstaten kunnen ook het verbruik van

elektriciteit en andere energieproducten die niet binnen een dergelijk bedrijf worden geproduceerd en het verbruik van energieproducten en elektriciteit binnen een bedrijf dat voor het opwekken van elektriciteit te gebruiken brandstoffen produceert, niet als een belastbaar feit behandelen. [...]"

Deens recht

- 7 Tijdens de relevante periode was het als verwarmingsbrandstof gebruikte oplosmiddel in Denemarken belastbaar op grond van § 1, lid 3, van de mineralolieafgiftslov (wet op de belasting van minerale oliën), § 1, lid 1, punt 1, van de kuldioxidafgiftslov (wet op de kooldioxidebelasting) en § 1, lid 1, van de svovlafgiftslov (wet op de zwavelbelasting).
- 8 Artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 is omgezet in de Deense nationale rechtsorde middels § 7, lid 3, van de kuldioxidafgiftslov en § 8, lid 4, van de svovlafgiftslov.
- 9 Tijdens de relevante periode luidde § 7, lid 3, van de kuldioxidafgiftslov als volgt:

„Energieproducten binnen de werkingssfeer van § 2, lid 1, die rechtstreeks worden gebruikt voor de productie van een gelijkwaardig energieproduct, zijn vrijgesteld van belasting op kooldioxide. Dit is echter niet van toepassing op energieproducten die worden gebruikt als motorbrandstof.”

- 10 Tijdens dezelfde periode luidde § 8, lid 4, van de svovlafgiftslov als volgt:

„Energieproducten binnen de werkingssfeer van § 1 die rechtstreeks worden gebruikt voor de productie van een gelijkwaardig energieproduct, zijn vrijgesteld van belasting op zwavel. Dit is echter niet van toepassing op energieproducten die worden gebruikt als motorbrandstof.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 11 Koppers produceert in haar installaties in Nyborg (Denemarken) door middel van raffinage en distillatie van koolteer de volgende producten: pek voor anoden, carbon black feedstock, creosootolie, naftaleen, naftaleen still residue (NSR) en oplosmiddel. Koppers' belangrijkste product is pek voor anoden, dat goed is voor circa 45 % van haar afgewerkte producten. Koppers' productie van oplosmiddel is goed voor circa 3 tot 4 % van haar totale productie.
- 12 Koppers oefent haar activiteiten uit in twee onderling verbonden installaties die afhankelijk zijn van een gemeenschappelijke warmtebron, waarvan de één teer distilleert en de ander naftaleen produceert. Residuen van de installatie voor teerdistillatie worden verder verwerkt in de naftaleeninstallatie, en het oplosmiddel dat als bijproduct wordt geproduceerd in deze installatie, wordt gebruikt als verwarmingsbrandstof in de installatie voor teerdistillatie. Het oplosmiddel wordt ook gebruikt als hulpbrandstof voor het verbranden van het distillatiegas van zowel de installatie voor teerdistillatie als de naftaleeninstallatie. De warmte van het verbrandingsproces wordt hergebruikt in de installaties.
- 13 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat alle door Koppers in haar installaties te Nyborg gefabriceerde producten geclassificeerd zijn onder de codes 2707 en 2708 van de gecombineerde nomenclatuur in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1) en als verwarmingsbrandstof kunnen worden gebruikt. Het oplosmiddel is echter het enige in de installaties van Koppers geproduceerde product dat zij als verwarmingsbrandstof gebruikt en dat daarom kan worden onderworpen aan energiebelasting.

- 14 Koppers heeft het verbruik van oplosmiddel aanvankelijk aangegeven als onderworpen aan belasting, maar bij brieven van 13 november 2008 en 22 december 2008 heeft zij verzocht om teruggaaf van de belasting voor de relevante periode, met als argument dat een dergelijk verbruik vrijgesteld was.
- 15 De SKAT (Deense belastingadministratie) heeft op 24 september 2010 beslist dat het verbruik van oplosmiddel als verwarmingsbrandstof in de installatie voor teerdistillatie niet was vrijgesteld op grond dat het oplosmiddel niet werd gebruikt voor de productie van gelijkwaardige energie, aangezien de geproduceerde producten niet belastbaar waren.
- 16 Tegen dit besluit heeft Koppers beroep ingesteld bij de Landsskatteret (hoogste bestuurlijke instantie voor fiscale aangelegenheden, Denemarken), die op 8 juni 2015 het besluit van de SKAT heeft gehandhaafd, onder meer op grond dat Koppers' verbruik van oplosmiddel als verwarmingsbrandstof niet binnen de werkingssfeer van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 viel aangezien het oplosmiddel niet werd gebruikt voor de productie van energieproducten die binnen de werkingssfeer ervan vallen.
- 17 Koppers heeft op 7 september 2015 beroep ingesteld tegen de beslissing van de Landsskatteret bij de Ret i Svendborg (rechter in eerste aanleg, Svendborg, Denemarken), die vaststelde dat in de zaak principiële kwesties aan de orde waren en de zaak dienovereenkomstig heeft verwezen naar de Østre Landsret (rechter in tweede aanleg voor het Oosten van Denemarken), die in eerste aanleg uitspraak doet.
- 18 Volgens de verwijzende rechter hangt de uitkomst van het bij hem aanhangige geding af van de uitlegging van artikel 21, lid 3, van deze richtlijn, waarover gerede twijfels zijn gerezen.
- 19 Om deze reden heeft de Østre Landsret de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Moet artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96/EG [...] aldus worden uitgelegd dat het verbruik van zelf geproduceerde energieproducten voor de productie van andere energieproducten van belasting is vrijgesteld in een situatie als in het hoofdgeding, waarin de geproduceerde energieproducten niet worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof?
- 2) Moet artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96/EG [...] aldus worden uitgelegd dat lidstaten de werkingssfeer van de vrijstelling mogen beperken tot uitsluitend het verbruik van een energieproduct dat wordt gebruikt voor de productie van een gelijkwaardig energieproduct (dat wil zeggen een energieproduct dat, net zoals het verbruikte energieproduct, ook belastbaar is)?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

- 20 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat het verbruik van energieproducten – binnen een bedrijf dat deze heeft geproduceerd – voor de productie van andere energieproducten, valt onder de uitzondering met betrekking tot het belastbare feit waarin deze bepaling voorziet, wanneer, in een situatie zoals in het hoofdgeding, de producten die worden vervaardigd in het kader van de hoofdactiviteit van het betrokken bedrijf worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof.

- 21 Hierbij zij opgemerkt dat de bewoordingen van artikel 21, lid 3, eerste volzin, van voorgenoemde richtlijn weliswaar zien op het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert, maar hierin niet wordt gepreciseerd voor welke doeleinden de eindproducten die worden vervaardigd in het kader van de hoofdactiviteit van een dergelijk bedrijf worden gebruikt.
- 22 Volgens vaste rechtspraak van het Hof dient een bepaling van Unierecht, wanneer de precieze strekking ervan niet kan worden vastgesteld aan de hand van een letterlijke uitlegging, te worden uitgelegd aan de hand van de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (zie met name arrest van 7 september 2017, Austria Asphalt, C-248/16, EU:C:2017:643, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 23 Wat in de eerste plaats de opzet van richtlijn 2003/96 betreft, definieert artikel 2, lid 1, ervan wat in de zin van deze richtlijn moet worden verstaan onder „energieproducten”. In dit verband blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat alle door Koppers vervaardigde producten overeenkomstig deze bepaling kunnen worden gekwalificeerd als „energieproducten” en dat dit bedrijf derhalve aanspraak kon maken op de uitzondering met betrekking tot het belastbaar feit die is voorzien in artikel 21, lid 3, van voornoemde richtlijn.
- 24 Volgens overweging 22 van deze richtlijn heeft de Uniewetgever echter geoordeeld dat op energieproducten in wezen een voor de lidstaten gemeenschappelijk regelgevingskader van toepassing moet zijn wanneer deze als verwarmings- of motorbrandstof worden gebruikt, en dat derhalve zowel de aard als de logica van het belastingstelsel gebiedt om met name energieproducten die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als verwarmings- of motorbrandstof van de werkingssfeer van dit regelgevingskader uit te sluiten. Hoewel zij dus vallen onder de definitie van het begrip „energieproducten” in de zin van artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96, worden dergelijke producten door lid 4, onder b), eerste streepje, van dit artikel namelijk uitgesloten van de werkingssfeer van deze richtlijn indien zij worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof (zie in die zin arrest van 5 juli 2007, Fendt Italiana, C-145/06 en C-146/06, EU:C:2007:411, punten 35 en 43).
- 25 Zoals de Deense regering en de Europese Commissie aanvoeren, blijkt derhalve uit een gezamenlijke lezing van de leden 1 en 4 van artikel 2 van richtlijn 2003/96 dat de bepalingen ervan van toepassing zijn op producten die zijn gedefinieerd als energieproducten en tevens binnen de werkingssfeer ervan vallen.
- 26 Bij wijze van uitzondering hierop heeft de Uniewetgever in artikel 2, lid 4, onder b), laatste volzin, van richtlijn 2003/96 bepaald dat de bepalingen van artikel 20 van deze richtlijn evenwel van toepassing zijn op de energieproducten die krachtens de andere bepalingen van artikel 2, lid 4, buiten de werkingssfeer van die richtlijn vallen. Vastgesteld zij echter dat niet is voorzien in een vergelijkbare uitzondering met betrekking tot artikel 21, lid 3, van voorgenoemde richtlijn.
- 27 Zoals blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie zijn de door Koppers in het kader van haar hoofdactiviteit vervaardigde producten uitgesloten van de werkingssfeer van richtlijn 2003/96, omdat zij, met name als gevolg van hun eigenschappen, worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof. Het verbruik van oplosmiddel voor hun vervaardiging kan derhalve niet vallen onder de uitzondering met betrekking tot het belastbare feit waarin artikel 21, lid 3, eerste volzin, van die richtlijn voorziet.
- 28 Deze uitlegging vindt in de tweede plaats steun in de doelstellingen van voorgenoemde richtlijn. Dienaangaande dient in herinnering te worden gebracht dat richtlijn 2003/96, met de invoering van een geharmoniseerde regeling voor de belastingheffing op energieproducten en elektriciteit, blijkens de overwegingen 2 tot en met 7, 11, 12 en 24 ervan, een tweeledige doelstelling nastreeft, te weten het bevorderen van een goede werking van de interne energiemarkt door met name concurrentievervalsingen te vermijden, en het stimuleren van de doelstellingen van het milieubeleid

(zie in die zin met name arresten van 7 september 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, punt 26, en 7 maart 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punten 29 en 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 29 Zoals de Deense regering in haar schriftelijke opmerkingen stelt en ook de advocaat-generaal in punt 52 van zijn conclusie opmerkt, zou de toepassing van artikel 21, lid 3, van die richtlijn op het vervaardigen van „energieproducten” in de zin van artikel 2, lid 1, ervan, wanneer deze worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof, ten gevolg hebben dat een lacune ontstaat in de door genoemde richtlijn ingevoerde geharmoniseerde regeling voor belastingheffing, waardoor energieproducten die in beginsel onderhevig zijn aan belasting daaraan in een situatie zoals in het hoofdgeding worden onttrokken.
- 30 In dergelijke omstandigheden zou het verbruik van energieproducten, zoals het oplosmiddel in het hoofdgeding, dat krachtens artikel 1 van richtlijn 2003/96 onderhevig zou moeten zijn aan belasting, namelijk profiteren van de uitzondering met betrekking tot het belastbaar feit waarin artikel 21, lid 3, van die richtlijn voorziet. Voorts zou het ontbreken van belastingheffing over deze producten niet worden gecompenseerd doordat de vervaardigde energieproducten later in de belasting worden betrokken, aangezien deze producten worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof.
- 31 Dientengevolge zou de toepassing van artikel 21, lid 3, van voornoemde richtlijn in een situatie zoals in het hoofdgeding afbreuk kunnen doen aan de goede werking van de interne energiemarkt die, zoals in herinnering gebracht in punt 28 van het onderhavige arrest, een van de doelstellingen is van de invoering van een dergelijk stelsel.
- 32 De integriteit van de bij richtlijn 2003/96 ingevoerde geharmoniseerde regeling voor de belastingheffing op energieproducten vereist dus dat het verbruik van dergelijke producten enkel wordt beschouwd als vallende onder de uitzondering met betrekking tot het belastbaar feit krachtens artikel 21, lid 3, eerste volzin, van deze richtlijn, indien dit plaatsvindt ter vervaardiging van producten die zelf onder deze belasting vallen omwille van hun gebruik als motor- of verwarmingsbrandstof.
- 33 Aan deze uitlegging kan niet worden afgedaan door Koppers’ argument dat het wenselijk zou zijn het begrip „energieproducten” in de zin van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 louter uit te leggen op basis van de definitie van dit begrip in artikel 2, lid 1, van deze richtlijn, omwille van redenen van milieubescherming en de exploitatie van hulpbronnen, voor zover dit ondernemingen ertoe zou aanzetten de energieproducten te gebruiken die zij zelf hebben vervaardigd.
- 34 Zoals in punt 28 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, heeft richtlijn 2003/96 naast het bevorderen van een goede werking van de interne energiemarkt tot doel de doelstellingen van het milieubeleid te stimuleren. Er kan echter niet worden gesteld dat het vereiste van het gebruik van vervaardigde producten als motor- of verwarmingsbrandstof voor de toepassing van artikel 21, lid 3, van deze richtlijn in strijd is met deze doelstelling. Integendeel, door middel van die bepaling heeft de Uniewetgever beide door voornoemde richtlijn nagestreefde doelstellingen met elkaar in overeenstemming gebracht.
- 35 Artikel 21, lid 3, tweede volzin, biedt lidstaten namelijk slechts de mogelijkheid om met name het verbruik van elektriciteit en andere energieproducten ter vervaardiging van energieproducten, waarbij de verbruikte producten zelf niet binnen het bedrijf worden vervaardigd, niet als een belastbaar feit te behandelen.

- 36 Daar staat tegenover dat de uitzondering met betrekking tot het belastbaar feit krachtens artikel 21, lid 3, eerste volzin, van deze richtlijn verplicht is wanneer de verbruikte energieproducten zelf binnen het bedrijf worden vervaardigd. Hieruit blijkt dat de Uniewetgever door middel van deze op de lidstaten rustende verplichting omstandigheden gericht op energie-efficiëntie heeft willen aanmoedigen.
- 37 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat het verbruik van energieproducten – binnen een bedrijf dat deze heeft geproduceerd – voor de productie van andere energieproducten niet valt onder de uitzondering met betrekking tot het belastbare feit waarin deze richtlijn voorziet, wanneer, in een situatie zoals in het hoofdgeding, de energieproducten die worden vervaardigd in het kader van de hoofdactiviteit van een dergelijk bedrijf worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof.

Tweede vraag

- 38 Gelet op het antwoord op de eerste vraag behoeft de tweede vraag geen beantwoording.

Kosten

- 39 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit moet aldus worden uitgelegd dat het verbruik van energieproducten – binnen een bedrijf dat deze heeft geproduceerd – voor de productie van andere energieproducten niet valt onder de uitzondering met betrekking tot het belastbare feit waarin deze richtlijn voorziet, wanneer, in een situatie zoals in het hoofdgeding, de energieproducten die worden vervaardigd in het kader van de hoofdactiviteit van een dergelijk bedrijf worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof.

ondertekeningen