



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

3 december 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2003/96/EG – Belasting van energieproducten en elektriciteit – Artikel 21, lid 3 – Geen belastbaar feit waardoor belasting verschuldigd wordt – Verbruik van energieproducten binnen een bedrijf waar zij zijn geproduceerd voor de vervaardiging van eindenergieproducten waarbij onvermijdelijk tevens niet-energiegerelateerde producten worden verkregen”

In zaak C-44/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) bij beslissing van 27 juni 2018, ingekomen bij het Hof op 24 januari 2019, in de procedure

Repsol Petróleo, SA

tegen

Administración General del Estado,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, M. Ilešič, E. Juhász (rapporteur), C. Lycourgos en I. Jarukaitis, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 maart 2020,

gelet op de opmerkingen van:

- Repsol Petróleo SA, aanvankelijk vertegenwoordigd door F. Bonastre Capell en M. Muñoz Pérez, vervolgens door F. Bonastre Capell en M. Linares Gil, abogados,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door L. Aguilera Ruiz als gemachtigde,

* Procestaal: Spaans.

- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, O. Serdula en J. Vláčil als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door P. Arenas en A. Armenia als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 april 2020,
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 Repsol Petróleo SA (hierna: „Repsol”) en de Administración General del Estado (rijksoverheid, Spanje) over de beslissing van deze laatste om het verbruik, voor productiedoeleinden, van door Repsol zelf geproduceerde minerale oliën aan accijns op minerale oliën te onderwerpen, voor zover deze productie andere restproducten dan energieproducten heeft opgeleverd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 92/81

- 3 Artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (PB L 316, blz. 12) bepaalde het volgende:

„Het verbruik van minerale oliën binnen een bedrijf dat minerale oliën produceert, wordt niet beschouwd als een belastbaar feit waardoor accijns verschuldigd wordt, voor zover het om verbruik ten behoeve van die productie gaat.

Verbruik voor doeleinden die geen verband houden met die productie en met name voor de voortbeweging van motorvoertuigen, wordt beschouwd als een belastbaar feit waardoor accijns verschuldigd wordt.”

Richtlijn 2003/96

- 4 De overwegingen 3 tot en met 5 van richtlijn 2003/96 luiden als volgt:
„(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.”

5 Artikel 1 van deze richtlijn bepaalt:

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

6 Voor de toepassing van richtlijn 2003/96 somt artikel 2, lid 1, ervan de producten op die als „energieproducten” worden beschouwd.

7 Volgens artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van richtlijn 2003/96 is deze richtlijn niet van toepassing op energieproducten gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof.

8 Artikel 21, lid 3, van voornoemde richtlijn luidt als volgt:

„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. Verbruik voor doeleinden die geen verband houden met die productie en met name voor de voortbeweging van motorvoertuigen, wordt beschouwd als een belastbaar feit waardoor belasting verschuldigd wordt.”

Spaans recht

9 Artikel 47 van Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (wet 38/1992 op de accijns) van 28 december 1992 (BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44305), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „LIE”), heeft als opschrift „Vrijstelling” en bepaalt in lid 1, onder b):

„Het eigen verbruik is niet aan belasting onderworpen voor zover dit betrekking heeft op:

[...]

b) het gebruik van minerale oliën als brandstof bij de vervaardiging van minerale oliën in het kader van de accijnsschorsingsregeling.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

10 Repsol, een vennootschap naar Spaans recht, houdt zich onder meer bezig met de vervaardiging van uit ruwe aardolieraffinage verkregen energieproducten. Naast energieproducten levert het raffinageproces andere producten op die binnen de chemische industrie worden verkocht en gebruikt, en die deels worden hergebruikt in het productieproces.

- 11 Op 2 april 2012 heeft de Spaanse belastingdienst, naar aanleiding van een controle in 2011, een belastingaanslag opgelegd waarbij Repsol werd gelast om voor de belastingjaren 2007 en 2008 de accijns op minerale oliën te betalen voor de minerale oliën die deze onderneming zelf had geproduceerd en vervolgens voor productiedoeleinden in haar eigen installaties had gebruikt, voor zover deze productie andere restproducten dan energieproducten had opgeleverd, zoals onder meer zwavel en kooldioxide.
- 12 Volgens de Spaanse belastingdienst geldt voor dit eigen verbruik geen vrijstelling van de accijns op minerale oliën als bedoeld in artikel 47, lid 1, onder b), LIE, voor het deel van dat eigen verbruik dat producten oplevert die geen minerale oliën zijn.
- 13 Op 25 april 2012 heeft Repsol bij de Tribunal Económico-Administrativo Central (centrale rechter in economische en bestuurszaken, Spanje) bezwaar ingediend tegen deze aanslag, waarbij zij met name heeft aangevoerd dat dit eigen verbruik is vrijgesteld van de accijns op minerale oliën, ook voor het deel van dit eigen verbruik dat producten oplevert die geen minerale oliën zijn.
- 14 Op 6 november 2015 heeft Repsol, na de afwijzing van dit bezwaar, administratief beroep ingesteld bij de Audiencia Nacional (nationaal hof, Spanje), waarbij zij aanvoerde dat bij de productie van minerale oliën onvermijdelijk restproducten worden verkregen die niet als energieproducten kunnen worden aangemerkt, zoals zwavel. De productie van zwavel is het resultaat van het extraheren van deze stof uit minerale oliën en dit gebeurt om te voldoen aan de technische specificaties voor minerale oliën, die maximumgehalten aan zwavel vastleggen.
- 15 Bij beslissing van 12 december 2016 heeft de Audiencia Nacional het beroep van Repsol afgewezen voor zover het was gericht tegen de belasting op het eigen verbruik van minerale oliën dat niet-energiegerelateerde producten had opgeleverd.
- 16 Op 10 juli 2017 heeft Repsol tegen die beslissing cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje). Repsol voert voor deze rechter aan dat artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 alleen voor verbruik vrijgegeven energieproducten aan belasting beoogt te onderwerpen, met uitsluiting van energieproducten die bestemd zijn voor eigen gebruik, dat wil zeggen energieproducten die worden gebruikt voor de productie van andere energieproducten, ook al worden tijdens dit productieproces onvermijdelijk niet-energiegerelateerde restproducten verkregen. De praktijk van de Spaanse belastingdienst om belasting te heffen over het deel van het eigen verbruik dat deze restproducten heeft voortgebracht, is dus in strijd met het doel van richtlijn 2003/96.
- 17 Volgens Repsol kon deze praktijk worden gerechtvaardigd onder de vigeur van artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81, dat het verbruik van minerale oliën ten behoeve van de productie van minerale oliën heeft uitgesloten van belastingheffing. Daarentegen bepaalt richtlijn 2003/96, waarbij richtlijn 92/81 is ingetrokken, in artikel 21, lid 3, alleen maar dat op het verbruik van energieproducten geen belasting wordt geheven wanneer dit verbruik plaatsvindt binnen een bedrijf dat energieproducten produceert.
- 18 Volgens de verwijzende rechter rijst de vraag of de schrapping van de in artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81 opgenomen woorden „ten behoeve van de productie” uit de bewoordingen van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 moet worden beschouwd als een wetswijziging op grond waarvan het verbruik van energieproducten binnen het bedrijf waar zij zijn geproduceerd voor de vervaardiging van eindenergieproducten waarbij onvermijdelijk niet-energiegerelateerde producten worden verkregen, eveneens van accijns is vrijgesteld.

- 19 In die omstandigheden heeft de Tribunal Supremo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 aldus worden uitgelegd dat over het eigen verbruik van energieproducten in de bedrijfsinstallaties van de producent accijns op minerale oliën kan worden geheven naar rato van het aandeel van de door dat eigen verbruik verkregen niet-energiegerelateerde producten?

Of staat het doel van die bepaling, dat erin is gelegen het verbruik van energieproducten dat noodzakelijk wordt geacht voor de verkrijging van eindenergieproducten niet te belasten, er daarentegen aan in de weg dat accijns wordt geheven over dat deel van het eigen verbruik dat leidt tot de verkrijging van andere, niet-energiegerelateerde producten, zelfs indien het restproducten betreft die onvermijdelijk worden verkregen ten gevolge van het productieproces zelf?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 20 Met de twee onderdelen van zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een bedrijf dat energieproducten produceert die bestemd zijn om als motor- of verwarmingsbrandstof te dienen, energieproducten verbruikt die het zelf heeft geproduceerd en daarbij ook onvermijdelijk niet-energiegerelateerde producten verkrijgt, het deel van het verbruik dat leidt tot de verkrijging van dergelijke niet-energiegerelateerde producten, valt onder de in die bepaling bedoelde uitzondering op het belastbaar feit waardoor belasting op energieproducten verschuldigd wordt.
- 21 Vooraf zij eraan herinnerd dat richtlijn 2003/96, zoals blijkt uit de overwegingen 3 tot en met 5 en artikel 1 ervan, tot doel heeft een geharmoniseerde belastingregeling voor energieproducten en elektriciteit vast te stellen, in het kader waarvan de belastingheffing de regel is, overeenkomstig de in deze richtlijn vastgestelde nadere regels.
- 22 Overeenkomstig artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 wordt het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert, niet beschouwd als een belastbaar feit waardoor belasting over energieproducten verschuldigd wordt, indien dat verbruik bestaat uit binnen het bedrijf geproduceerde energieproducten. De derde volzin van dit lid preciseert dat verbruik van energieproducten voor doeleinden die geen verband houden met de productie van energieproducten, wordt beschouwd als een belastbaar feit waardoor belasting verschuldigd wordt.
- 23 Artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 geeft niet uitdrukkelijk aan in hoeverre het verbruik van energieproducten voor een productieproces waarbij tegelijkertijd energieproducten en niet-energiegerelateerde producten worden verkregen, al dan niet moet worden beschouwd als een belastbaar feit waardoor belasting over energieproducten verschuldigd wordt.
- 24 Door te bepalen dat het verbruik van energieproducten binnen het bedrijf waar zij zijn vervaardigd, onder bepaalde voorwaarden niet wordt beschouwd als een belastbaar feit waardoor die belasting verschuldigd wordt, vormt artikel 21, lid 3, eerste volzin, van die richtlijn een afwijkende bepaling binnen deze belastingregeling, die strikt moet worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punt 37).

- 25 In dit verband moet worden opgemerkt dat het verbruik van energieproducten binnen het bedrijf waar zij zijn vervaardigd, overeenkomstig artikel 21, lid 3, eerste volzin, van deze richtlijn enkel valt onder de uitzondering op het belastbaar feit indien dit verbruik plaatsvindt ter vervaardiging van energieproducten die zelf onder de bij richtlijn 2003/96 ingevoerde geharmoniseerde belastingregeling vallen vanwege hun gebruik als motor- of verwarmingsbrandstof (zie in die zin arrest van 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punten 32 en 37).
- 26 In casu lijkt niet te worden betwist dat de in het hoofdgeding verkregen energieproducten bestemd zijn om als motor- of verwarmingsbrandstof te dienen, hetgeen evenwel aan de verwijzende rechter staat om na te gaan. Bovendien blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat Repsol de in het hoofdgeding verkregen niet-energiegerelateerde producten nuttig toepast door ze te vermarkten of te hergebruiken in het productieproces. Op basis van deze overwegingen moet de gestelde vraag worden beantwoord.
- 27 Voorts heeft het Hof reeds geoordeeld dat wanneer meerdere producten worden vervaardigd binnen een bedrijf, bij de beoordeling of het verbruik van energieproducten onder de uitzondering van artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 kan vallen, naar de verschillende doelen van dit verbruik moet worden gezien (zie in die zin arrest van 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punt 25).
- 28 Binnen dit verbruik moet met het oog op de accijnsbehandeling immers onderscheid worden gemaakt tussen de aandelen van de verbruikte energieproducten op basis van het gebruik ervan. Alleen het verbruik van het gedeelte van energieproducten waarmee de vervaardiging van energieproducten wordt beoogd die zijn bestemd om als motor- of verwarmingsbrandstof te dienen, valt onder de in artikel 21, lid 3, eerste volzin, van die richtlijn bedoelde uitzondering op het belastbaar feit (zie in die zin arrest van 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punten 26 en 27).
- 29 Daarentegen komt het verbruik van het gedeelte van deze energieproducten voor de productie van niet-energiegerelateerde producten of van energieproducten die niet zijn bestemd om als motor- of verwarmingsbrandstof te dienen, niet in aanmerking voor een dergelijke uitzondering. Zo heeft het Hof geoordeeld dat het gedeelte van de energieproducten die worden verbruikt voor de opwekking van warmte die wordt gebruikt voor de verwarming van de gebouwen van een bedrijf of het gedeelte dat nodig is voor de opwekking van elektriciteit, niet onder die uitzondering valt (zie in die zin arrest van 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punten 26 en 33).
- 30 Hieruit volgt dat wanneer tijdens een productieproces zowel energieproducten worden verkregen die bestemd zijn om als motor- of verwarmingsbrandstof te dienen, als niet-energiegerelateerde producten, er in beginsel van moet worden uitgegaan dat het gedeelte van de energieproducten die in het kader van dit proces worden verbruikt voor de productie van andere energieproducten die bestemd zijn om als motor- of verwarmingsbrandstof te dienen, onder de uitzondering van artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 valt, terwijl het verbruik van het andere gedeelte voor de productie van niet-energiegerelateerde producten, moet worden beschouwd als een belastbaar feit waardoor belasting op energieproducten verschuldigd wordt.

- 31 Daarbij zij aangetekend dat moet worden onderzocht of dit ook het geval is wanneer, zoals in casu, het verkrijgen van niet-energiegerelateerde producten niet het doel van het productieproces is maar een residueel en onvermijdelijk gevolg van dit proces of dwingend volgt uit een regeling ter bescherming van het milieu, en deze niet-energiegerelateerde producten economisch nuttig worden toegepast.
- 32 Het is juist dat het Hof in punt 30 van het arrest van 7 november 2019, *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933), heeft geoordeeld dat uit de negatieve formulering van de derde volzin van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 kan worden afgeleid dat die zin alleen beoogt om het verbruik van energieproducten die geen verband houden met de productie van energieproducten, uit te sluiten van het voordeel van deze uitzondering op het belastbaar feit waardoor belasting op energieproducten verschuldigd wordt.
- 33 De zaak *Petrotel-Lukoil* had evenwel betrekking op de toepassing van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 op energieproducten die worden gebruikt voor de productie van stoom, die daarna zelf onder meer werd gebruikt bij de vervaardiging van energieproducten. Met het eigen verbruik werd dus beoogd energieproducten te produceren door de voor het technologische proces voor de vervaardiging van deze producten noodzakelijke thermische energie te genereren.
- 34 In die context strekte deze vaststelling ertoe een uitlegging uit te sluiten volgens welke de vervaardiging van energieproducten via de productie van een tussenproduct zoals stoom, louter wegens deze tussenstap de toepassing uitsluit van de in deze bepaling bedoelde uitzondering op het belastbaar feit. Het Hof heeft dienaangaande gepreciseerd dat het verbruik van energieproducten niet louter op basis van de manier waarop zij worden verbruikt, van deze uitzondering kan worden uitgesloten, mits dit verbruik bijdraagt tot het technologische proces van de vervaardiging van energieproducten (zie in die zin arrest van 7 november 2019, *Petrotel-Lukoil*, C-68/18, EU:C:2019:933, punten 28 en 30).
- 35 Anders dan in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot dat arrest, betreft het hoofdgeding echter geen eigen verbruik dat, via de productie van een tussenproduct, wordt gebruikt voor de vervaardiging van energieproducten. Het betreft een eigen verbruik dat tegelijkertijd leidt tot de productie van energieproducten en de productie van niet-energiegerelateerde producten die economisch nuttig worden toegepast.
- 36 Gelet op die economische waarde heeft Repsol ervoor gekozen om deze niet-energiegerelateerde producten vervolgens te vermarkten of in het productieproces te gebruiken. Zoals de advocaat-generaal in punt 40 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is het in dit verband irrelevant dat de vervaardiging van niet-energiegerelateerde producten – zoals in het hoofdgeding – residueel en onvermijdelijk is, dat wil zeggen dat zij een onvermijdelijk gevolg is van het productieproces of dwingend volgt uit een regeling ter bescherming van het milieu.
- 37 Een uitlegging op grond waarvan het volledige verbruik van energieproducten in het productieproces in strijd met de in punt 30 van dit arrest in herinnering gebrachte beginselen zou vallen onder de uitzondering op het belastbaar feit, terwijl de aldus voortgebrachte niet-energiegerelateerde producten een economische waarde hebben, zou afbreuk doen aan de verwezenlijking van het doel van richtlijn 2003/96. In dat verband zij in herinnering gebracht dat, zoals uit de overwegingen 3 tot en met 5 van deze richtlijn blijkt, deze richtlijn ertoe strekt om – door te voorzien in een geharmoniseerde regeling voor de belasting van energieproducten en

elektriciteit – de goede werking van de interne markt in de energiesector te bevorderen en in het bijzonder concurrentievervalsingen te voorkomen (zie in die zin arrest van 30 januari 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 38 Zoals de advocaat-generaal in de punten 26 tot en met 28 van zijn conclusie heeft opgemerkt zou het niet-belasten van energieproducten die in het productieproces zijn gebruikt, terwijl de verkregen producten geen energieproducten zijn, zorgen voor het ontstaan van een lacune in de belastingregeling van richtlijn 2003/96, aangezien in dat geval energieproducten die in beginsel onderhevig zijn aan belasting, daaraan zouden worden onttrokken. Het verbruik van dit gedeelte van de energieproducten zou dan immers vallen onder de in artikel 21, lid 3, eerste volzin, van die richtlijn bedoelde uitzondering op het belastbaar feit, terwijl er belasting op zou moeten worden geheven. Bovendien zou het feit dat het verbruik van dat gedeelte van energieproducten niet wordt belast, niet worden gecompenseerd door de daaropvolgende belasting van de eindproducten die uit deze producten worden verkregen, aangezien de eindproducten uit dit verbruik hetzij geen energieproducten zijn in de zin van artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96, hetzij niet bestemd zijn om als motor- of verwarmingsbrandstof te dienen in de zin van artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van deze richtlijn (zie in die zin arresten van 12 februari 2015, Oil Trading Poland, C-349/13, EU:C:2015:84, punt 30, en 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 39 Wanneer zou worden aangenomen dat de in artikel 21, lid 3, eerste volzin, van voornoemde richtlijn bedoelde uitzondering in een situatie als in het hoofdgeding van toepassing is op het verbruik van alle energieproducten, zou dit derhalve afbreuk kunnen doen aan de goede werking van de interne energiemarkt die, zoals in herinnering gebracht in punt 37 van het onderhavige arrest, een van de doelstellingen is van de invoering van een dergelijke regeling (zie in die zin arrest van 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punt 31).
- 40 De integriteit van de bij richtlijn 2003/96 ingevoerde geharmoniseerde belastingregeling voor energieproducten vereist dus dat wanneer een verbruik van energieproducten binnen het bedrijf waar zij zijn vervaardigd, leidt tot de gelijktijdige productie van energieproducten die zijn bestemd om als verwarmings- of motorbrandstof te dienen en van niet-energiegerelateerde producten die nuttig worden toegepast, de toepassing van de in artikel 21, lid 3, eerste volzin, van deze richtlijn bedoelde uitzondering op het belastbaar feit beperkt wordt tot het aandeel van die verbruikte energieproducten dat overeenstemt met het gedeelte van de in het kader van dat productieproces verkregen energieproducten die zijn bestemd om als verwarmings- of motorbrandstof te dienen. Bij ontstentenis van enige precisering daaromtrent in richtlijn 2003/96, staat het aan de lidstaten om de methode te bepalen voor de vaststelling van de hoeveelheid energieproducten die vereist is voor de productie van een bepaalde hoeveelheid van een ander energieproduct dat bestemd is om als verwarmings- of motorbrandstof te dienen (zie naar analogie arrest van 7 maart 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punt 45).
- 41 Ten slotte kan het argument van Repsol dat de niet-toepassing van de in artikel 21, lid 3, eerste volzin, van deze richtlijn bedoelde uitzondering op het belastbaar feit leidt tot een situatie van dubbele belasting, niet worden aanvaard. Voor zover het verbruik van energieproducten binnen het bedrijf waar zij zijn vervaardigd, plaatsvindt met het oog op de productie van energieproducten die zijn bestemd om als verwarmings- of motorbrandstof te dienen, geldt deze uitzondering immers ten volle voor het gedeelte van de energieproducten dat voor dat doel wordt verbruikt.

- 42 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een bedrijf dat energieproducten produceert die bestemd zijn om als motor- of verwarmingsbrandstof te dienen, energieproducten verbruikt die het zelf heeft geproduceerd en daarbij ook onvermijdelijk niet-energiegerelateerde producten verkrijgt die een economische waarde hebben, het deel van het verbruik dat leidt tot de verkrijging van dergelijke niet-energiegerelateerde producten niet valt onder de in die bepaling bedoelde uitzondering op het belastbaar feit waardoor belasting op energieproducten verschuldigd wordt.

Kosten

- 43 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 (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 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 wanneer een bedrijf dat energieproducten produceert die bestemd zijn om als motor- of verwarmingsbrandstof te dienen, energieproducten verbruikt die het zelf heeft geproduceerd en daarbij ook onvermijdelijk niet-energiegerelateerde producten verkrijgt die een economische waarde hebben, het deel van het verbruik dat leidt tot de verkrijging van dergelijke niet-energiegerelateerde producten niet valt onder de in die bepaling bedoelde uitzondering op het belastbaar feit waardoor belasting op energieproducten verschuldigd wordt.

ondertekeningen