



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

7 november 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Heffing van belasting over energieproducten en elektriciteit – Richtlijn 2003/96/EG – Artikel 21, lid 3 – Geen belastbaar feit – Verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert – Artikel 2, lid 3 – Verplichte indeling van energieproducten met het oog op de vaststelling van de accijns – Belastingtarief voor deze producten – Evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-68/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel București (rechter in tweede aanleg Boekarest, Roemenië) bij beslissing van 21 december 2017, ingekomen bij het Hof op 2 februari 2018, in de procedure

SC Petrotel-Lukoil SA

tegen

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

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

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: R. Șereș, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 januari 2019,

gelet op de opmerkingen van:

- SC Petrotel-Lukoil SA, vertegenwoordigd door D.-D. Dascălu en A. M. Iordache, advocats,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door C.-R. Canțar, R. I. Hațieganu en L. Lițu als gemachtigden,

* Procestaal: Roemeens.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en C. Perrin als gemachtigden,
gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 mei 2019,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 3, en 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 werd gedaan in het kader van een geding tussen SC Petrotel-Lukoil SA (hierna: „PLK”) enerzijds en Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (nationaal bureau van de belastingdienst – directoraat-generaal grote belastingplichtigen, Roemenië) en Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nationaal bureau van de belastingdienst – directoraat-generaal geschillenbehandeling, Roemenië) anderzijds over een naheffingsaanslag die onder meer betrekking heeft op de accijnsheffing op energieproducten die in de installaties van PLK worden verbruikt.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Overwegingen 2 tot en met 7, 9, 11, 12 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.

[...]

- (9) De lidstaten moeten de flexibiliteit krijgen die nodig is om een aan de nationale context aangepast beleid te bepalen en uit te voeren.

[...]

- (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.

[...]

- (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 2, leden 1 tot en met 3, bepaalt:

„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;

[...]

2. Deze richtlijn is eveneens van toepassing op elektriciteit van GN-code 2716.

3. De energieproducten waarvoor in deze richtlijn geen belastingniveau is vastgesteld en die bestemd zijn voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof, worden belast tegen het belastingniveau van de gelijkwaardige motor- of verwarmingsbrandstof, naargelang van het gebruik dat ervan gemaakt wordt.

[...]”

5 In artikel 14, lid 1, van deze richtlijn wordt bepaald:

„Naast de algemene bepalingen van richtlijn 92/12/EEG [van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/47/EG van de Raad van 20 juli 2000 (PB 2000, L 193, blz. 73)] inzake vrijgesteld gebruik van belastbare producten, en onverminderd andere communautaire bepalingen, verlenen de lidstaten voor onderstaande producten vrijstelling van belasting, op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen:

- a) energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren. De lidstaten kunnen deze producten echter uit milieubeleidsoverwegingen aan belasting

onderwerpen zonder inachtneming van de in deze richtlijn vastgestelde minimumbelastingniveaus. In dat geval wordt de op deze producten geheven belasting niet in aanmerking genomen voor de inachtneming van het minimumbelastingniveau voor elektriciteit zoals vastgesteld in artikel 10;

[...]”

6 Artikel 21 van deze richtlijn luidt:

„1. Naast de algemene bepalingen tot omschrijving van het belastbare feit en de bepalingen van richtlijn 92/12/EEG die betrekking hebben op de betaling, wordt op energieproducten eveneens belasting verschuldigd wanneer één van de in artikel 2, lid 3, van deze richtlijn genoemde belastbare feiten zich voordoet.

[...]

3. 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.

[...]

5. Voor de toepassing van de artikelen 5 en 6 van richtlijn 92/12/EEG worden elektriciteit en aardgas aan belasting onderworpen en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van levering door de distributeur of herdistributeur. [...]

[...]

Een entiteit die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, wordt beschouwd als distributeur. Niettegenstaande artikel 14, lid 1, [onder] a), kunnen de lidstaten kleine elektriciteitsproducenten vrijstelling verlenen mits zij belasting heffen op de voor de productie van die elektriciteit gebruikte energieproducten.

[...]”

Roemeens recht

7 Artikel 175 van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek) van 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel 1, nr. 927 van 23 december 2003), dat van kracht was tot en met 31 maart 2010, bepaalde:

„1. Voor de toepassing van deze titel wordt onder ‚energieproducten’ verstaan:

[...]

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

[...]

3. Accijnzen worden geheven op de volgende energieproducten:

[...]

c) gasolie van de GN-codes 2710 19 41 tot en met 2710 19 49;

[...]

g) stookolie van de GN-codes 2710 19 61 tot en met 2710 19 69;

[...]

4. Andere energieproducten dan de in lid 3 bedoelde worden aan accijns onderworpen indien zij bestemd zijn voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof. Het accijnstarief wordt vastgesteld naargelang van de bestemming van het product en is gelijk aan het tarief van de gelijkwaardige motor- of verwarmingsbrandstof.

[...]

7. Het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf waar energieproducten worden geproduceerd, wordt niet als verbruik aangemerkt wanneer dit voor productiedoeleinden geschiedt. Wanneer dit verbruik plaatsvindt voor andere dan productiedoeleinden en met name voor de aandrijving van voertuigen, wordt het als verbruik aangemerkt.”

8 In de uitvoeringsbepalingen van deze wet, zoals goedgekeurd bij regeringsbesluit nr. 44/2004, was met betrekking tot artikel 175 van deze wet het volgende bepaald:

„5.1. Andere energieproducten dan die welke zijn genoemd in artikel 175, lid 3, van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, zoals gewijzigd en aangevuld, zijn aan accijns onderworpen wanneer:

a) de producten worden vervaardigd om te worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof;

b) de producten worden aangeboden voor verkoop als motor- of verwarmingsbrandstof;

c) de producten worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof.

2. Elke marktdeelnemer die zich bevindt in een van de in lid 1 bedoelde situaties, dient vóór het vervaardigen, verkopen of gebruiken van energieproducten een verzoek in te dienen bij het ministerie van Overheidsfinanciën – commissie belast met het verlenen van een vergunning voor belastingentrepots, om indeling van deze producten voor accijnsdoeleinden. Dit verzoek dient vergezeld te gaan van het door een erkend laboratorium opgesteld analyseverslag van het betrokken product, de tariefindeling van het product door de nationale douaneautoriteit en het advies van het ministerie van Economische Zaken en Handel met betrekking tot de gelijkstelling van dit product met een gelijkwaardig product waarvoor accijns is vastgesteld.

[...]

4. Voor producten die zich in een van situaties bevinden als bedoeld in artikel 175, leden 4, 5 en 6, van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, zoals gewijzigd en aangevuld, en waarvoor de marktdeelnemer de verplichtingen van de leden 2 en 3 van dit artikel niet nakomt, is in het geval van motorbrandstoffen en additieven dezelfde accijns verschuldigd als die op gelode benzine en is in het geval van verwarmingsbrandstoffen dezelfde accijns verschuldigd als die op gasolie.”

- 9 Artikel 206¹⁶ van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, in de versie die vanaf 1 april 2010 van kracht is, luidt als volgt:

„1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt onder ‚energieproducten’ verstaan:

[...]

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

[...]

3. Accijnzen worden geheven op de volgende energieproducten:

[...]

c) gasolie van de GN-codes 2710 19 41 tot en met 2710 19 49;

[...]

g) stookolie van de GN-codes 2710 19 61 tot en met 2710 19 69;

[...]

4. Andere energieproducten dan de in lid 3 bedoelde worden aan accijns onderworpen indien zij bestemd zijn voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof. Het accijnstarief wordt vastgesteld naargelang van de bestemming van het product en is gelijk aan het tarief van de gelijkwaardige motor- of verwarmingsbrandstof.

[...]

7. Het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert, wordt niet beschouwd als een belastbaar feit waarvoor accijns is verschuldigd indien dat verbruik bestaat uit binnen het bedrijf geproduceerde energieproducten. Verbruik voor andere dan productiedoeleinden en met name voor de voortbeweging van motorvoertuigen, wordt beschouwd als een belastbaar feit waarvoor accijns is verschuldigd.”

- 10 In de loop van 2011 is in artikel 206¹⁶ van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek een lid [4¹] ingevoegd. Dit lid bepaalt:

„De in lid 3, onder g), bedoelde of daarmee gelijkgestelde energieproducten die bestemd zijn voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als motorbrandstof, met uitzondering van die welke als scheepsbrandstof worden gebruikt, zijn aan hetzelfde accijnstarief onderworpen als gasolie.”

- 11 De uitvoeringsbepalingen van artikel 206¹⁶ van deze wet luiden als volgt:

„78. 1. [...]

2. Alle andere producten dan die bedoeld in artikel 206¹⁶, lid 3, van het belastingwetboek zijn aan accijns onderworpen wanneer:

a) de producten worden vervaardigd om te worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof;

b) de producten worden aangeboden voor verkoop als motor- of verwarmingsbrandstof;

c) de producten worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof.

3. Elke marktdeelnemer die zich bevindt in een van de in lid 2 bedoelde situaties dient vóór het vervaardigen, verkopen of gebruiken van producten een verzoek in te dienen bij de commissie [belast met het verlenen van een vergunning voor belastingentrepots] om indeling van deze producten voor accijnsdoeleinden. Dit verzoek dient vergezeld te gaan van het door een erkend laboratorium opgesteld analyseverslag van het betrokken product, de tariefindeling van het product door de nationale douaneautoriteit en het advies van het ministerie van Economische Zaken en Handel met betrekking tot de gelijkstelling van dit product met een gelijkwaardig product waarvoor accijns is vastgesteld.

[...]

4. Voor producten die zich in een van de situaties bevinden als bedoeld in artikel 206¹⁶, leden 4, 5 en 6, van het belastingwetboek en waarvoor de marktdeelnemer de verplichtingen van lid 3 van dit artikel niet nakomt, is in het geval van motorbrandstoffen en additieven dezelfde accijns verschuldigd als die op gelode benzine en is in het geval van verwarmingsbrandstoffen dezelfde accijns verschuldigd als die op gasolie.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 12 PLK vervaardigt energieproducten, onder meer verschillende soorten motorbrandstof. Daarvoor beschikt zij over een aantal belastingentrepotvergunningen op grond waarvan zij sommige van deze producten onder schorsing van accijnzen kan ontvangen, produceren, verwerken, opslaan en verzenden. In het kader van haar activiteiten produceert PLK ook stookolie 40/42S en stookolie halffabricaat.
- 13 De transacties die PLK heeft verricht in de periode van 1 januari 2009 tot en met 31 december 2011 zijn onderworpen aan een belastingcontrole.
- 14 Daarbij is vastgesteld dat PLK onder meer stookolie 40/42S en stookolie halffabricaat had verbruikt als verwarmingsbrandstof, zowel voor de ovens van haar technische installaties als voor de ketels van haar eigen warmte-krachtcentrale om de stoom te verkrijgen die nodig is voor de productie van thermische en elektrische energie.
- 15 De belastingautoriteiten hebben ook vastgesteld dat PLK niet had verzocht om gelijkstelling van stookolie halffabricaat met een gelijkwaardig product voor de vaststelling van de accijnzen erop.
- 16 Bijgevolg is op 18 december 2014 een belastingaanslag vastgesteld voor de betaling van aanvullende accijnzen, met name op het intern verbruik van stookolie 40/42S en stookolie halffabricaat in de warmte-krachtcentrale van verzoekster in het hoofdgeding. Bij gebrek aan een besluit dat stookolie halffabricaat gelijkstelt met een ander energieproduct, hebben de belastingautoriteiten voor de berekening van deze accijnzen het accijnstarief voor gasolie toegepast.
- 17 Het bezwaar van PLK tegen deze belastingaanslag is op 11 november 2015 door het directoraat-generaal geschillenbehandeling afgewezen. Daarbij is geen rekening gehouden met het feit dat stookolie halffabricaat na de belastingcontrole bij besluit van 27 april 2015 gelijk is gesteld met stookolie.

- 18 Op 5 januari 2016 heeft PLK bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tot nietigverklaring van dit besluit, gedeeltelijke nietigverklaring van de belastingaanslag van 18 december 2014 en erkenning van haar recht op terugbetaling van bepaalde onverschuldigd betaalde bedragen aan accijns.
- 19 Volgens de verwijzende rechter hangt de beslechting van het hoofdgeding – dat betrekking heeft op de vraag of en in welke mate de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale verplichtingen bestaan – af van de uitlegging van het Unierecht.
- 20 Het hoofdgeding werpt immers een vraag op over de uitlegging van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96, dat voorziet in een uitzondering op het belastbare feit voor het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert, wanneer de verbruikte producten zelf binnen dat bedrijf zijn geproduceerd. Nadere verduidelijking is ook nodig met betrekking tot de in artikel 2, lid 3, van deze richtlijn ingestelde regeling voor de belasting van energieproducten waarvoor in de richtlijn niet in een specifiek tarief is voorzien. Dienaangaande moet worden vastgesteld of de weigering van de belastingautoriteiten om rekening te houden met het latere besluit om stookolie halffabricaat gelijk te stellen met stookolie, in strijd is met het evenredigheidsbeginsel.
- 21 Daarop heeft de Curte de Apel București (rechter in tweede aanleg Boekarest, Roemenië) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Staan de bepalingen van artikel 21, lid 3, van richtlijn [2003/96] in de weg aan artikel 175, dat van kracht was tot en met 31 maart 2010 [...], en aan artikel 206¹⁶, dat van kracht is sinds 1 april 2010, van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, alsmede aan de uitvoeringswetgeving daarvan?
- 2) Staan de bepalingen van artikel 2, lid 3, van richtlijn [2003/96] in de weg aan artikel 175, dat van kracht was tot en met 31 maart 2010, en aan artikel 206¹⁶, dat van kracht is sinds 1 april 2010, van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, alsmede aan de uitvoeringswetgeving daarvan?
- 3) Staat het evenredigheidsbeginsel eraan in de weg dat de Staat vasthoudt aan de accijns die oorspronkelijk voor „gasolie” werd berekend wanneer hij beslist over het door de belastingplichtige/de onderneming gemaakte bezwaar, en aldus eraan voorbijgaat dat de onderneming na de belastingcontrole toch gelijkstelling heeft verkregen van „stookolie halffabricaat” met „stookolie”?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

- 22 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 in de weg staat aan nationale bepalingen of praktijken die in omstandigheden als die in het hoofdgeding voorzien in de belasting van energieproducten die worden verbruikt in de warmte-krachtcentrale van het bedrijf waar deze energieproducten zijn geproduceerd.
- 23 Dienaangaande zij erop gewezen dat volgens artikel 21, lid 3, eerste zin, van deze richtlijn het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert, niet wordt beschouwd als een belastbaar feit indien de verbruikte energieproducten binnen het bedrijf zijn geproduceerd.

- 24 Evenwel dient te worden vastgesteld dat in artikel 21, lid 3, derde zin, van deze richtlijn is bepaald dat de uitzondering op het belastbare feit niet geldt voor het verbruik van energieproducten voor doeleinden die geen verband houden met de productie van energieproducten.
- 25 Om te beoordelen of het verbruik, in de warmte-krachtcentrale van een bedrijf, van energieproducten die in dat bedrijf zijn geproduceerd, onder de uitzondering van artikel 21, lid 3, eerste zin, van richtlijn 2003/96 kan vallen, moet dus naar het doel van dit verbruik worden gezien (zie in die zin arrest van 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punt 32).
- 26 In de eerste plaats zij erop gewezen dat het verbruik van energieproducten in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet tot de toepassing van de uitzondering op het belastbare feit kan leiden voor de energieproducten die worden gebruikt voor de opwekking van energie die zelf niet voor de productie van energieproducten is bestemd. Dit geldt met name, zoals verzoekster in het hoofdgeding ter terechtzitting heeft erkend, voor het gebruik van de warmte die in de warmte-krachtcentrale van haar bedrijf wordt geproduceerd voor de verwarming van haar gebouwen.
- 27 In de tweede plaats valt het verbruik van het gedeelte van energieproducten waarmee de vervaardiging van energieproducten wordt beoogd door in een warmte-krachtcentrale de thermische energie te produceren die nodig is voor het technologische productieproces van deze energieproducten, onder de uitzondering op het belastbare feit als bedoeld in artikel 21, lid 3, eerste zin, van deze richtlijn.
- 28 Dienaangaande is het, zoals de advocaat-generaal in punt 23 van zijn conclusie heeft opgemerkt, irrelevant of het gebruik van energieproducten als verwarmingsbrandstof rechtstreeks plaatsvindt in de installaties voor de productie van energieproducten dan wel in de warmte-krachtcentrale van het bedrijf voor de productie van thermische energie die vervolgens in het productieproces wordt gebruikt, en of er voor de productie van deze energie gebruik wordt gemaakt van een tussenproduct zoals stoom.
- 29 Om te beginnen voorzien de bewoordingen van artikel 21, lid 3, eerste zin, van richtlijn 2003/96 immers niet in een specifieke procedé waarmee de energieproducten binnen het bedrijf waar zij zijn geproduceerd moeten worden verbruikt om in aanmerking te kunnen komen voor de uitzondering op het belastbare feit.
- 30 Vervolgens wordt de uitlegging in punt 28 van het onderhavige arrest bevestigd door de algemene opzet van artikel 21, lid 3, van deze richtlijn. Uit de negatieve formulering van de derde zin van deze bepaling kan met name worden afgeleid dat deze bepaling 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. Hieruit volgt 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 aan het technologische proces van de vervaardiging van energieproducten.
- 31 Ten slotte zou een uitlegging die het verbruik van energieproducten in omstandigheden als die van het hoofdgeding van de toepassing van artikel 21, lid 3, van deze richtlijn uitsluit op de enkele grond dat dit verbruik plaatsvindt binnen de warmte-krachtcentrale van het betrokken bedrijf, in strijd zijn met de doelstellingen van deze richtlijn.
- 32 Een dergelijke uitlegging zou immers nadelig zijn voor de productie van thermische energie in warmte-krachinstallaties in vergelijking met het rechtstreeks verbruik van energieproducten als verwarmingsbrandstof binnen de technologische installaties voor de vervaardiging van energieproducten. Aldus zou deze uitlegging afbreuk kunnen doen aan de doelstelling van richtlijn 2003/96, zoals vermeld in de overwegingen 6, 7, 11 en 12 van deze richtlijn, namelijk de bevordering van de doelstellingen van het milieubeleid, aangezien warmte-kratchkoppeling een aanzienlijk

potentieel voor besparingen op primaire energie biedt en per geproduceerde eenheid minder CO₂ uitstoot dan de gescheiden productie van warmte en elektriciteit (zie naar analogie arrest van 7 maart 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punten 34-37).

- 33 In de derde plaats valt het gedeelte van de energieproducten die in een warmte-krachtcentrale worden verbruikt voor de elektriciteitsproductie, niet onder de uitzondering op het belastbare feit als bedoeld in artikel 21, lid 3, eerste zin, van deze richtlijn. Deze vaststelling doet echter geen afbreuk aan het voordeel van de vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn voor energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit.
- 34 Overeenkomstig artikel 2, lid 2, van richtlijn 2003/96 is elektriciteit immers ook onderworpen aan de geharmoniseerde belastingregeling van deze richtlijn. Zoals de advocaat-generaal in punt 30 van zijn conclusie heeft opgemerkt, volgt hieruit dat voor de toepassing van deze regeling in omstandigheden als die van het hoofdgeding weliswaar geen rekening hoeft te worden gehouden met de productie binnen de betrokken warmte-krachtcentrale van de thermische energie die nodig is voor het technologische proces voor de vervaardiging van energieproducten, maar dat dit wel moet gebeuren voor de productie van elektriciteit binnen deze centrale. Wat energieproducten die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit betreft, moet er daarom van worden uitgegaan dat het verbruik ervan bedoeld is om deze elektriciteit te produceren.
- 35 Bijgevolg kan niet worden aangevoerd, zoals de Commissie beweert, dat artikel 21, lid 3, eerste zin, van deze richtlijn ook van toepassing is op energieproducten die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit alsook op de aldus geproduceerde elektriciteit die wordt gebruikt bij de vervaardiging van energieproducten binnen het bedrijf.
- 36 Een dergelijke uitlegging, die de draagwijdte van de uitzondering op het belastbare feit als bedoeld in deze bepaling zou uitbreiden, zou de samenhang van de bij deze richtlijn ingestelde belastingregeling kunnen ondermijnen.
- 37 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat een bepaling die afwijkt van de in richtlijn 2003/96 vastgestelde belastingregeling, zoals artikel 21, lid 3, eerste zin, van deze richtlijn, strikt moet worden uitgelegd (zie naar analogie arrest van 5 maart 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punt 39). Vastgesteld zij echter dat de bewoordingen van deze bepaling niet uitdrukkelijk verwijzen naar het verbruik van elektriciteit die wordt geproduceerd binnen een bedrijf dat energieproducten produceert voor de vervaardiging van dergelijke producten.
- 38 Vervolgens zou een dergelijke uitlegging in strijd zijn met de algemene opzet van deze richtlijn. Het Hof heeft immers ten eerste reeds geoordeeld dat elke entiteit die elektriciteit voor eigen gebruik produceert, ongeacht haar omvang en economische hoofdactiviteit, moet worden beschouwd als distributeur in de zin van artikel 21, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn (zie in die zin arrest van 27 juni 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punt 38). Voor de toepassing van de bij deze richtlijn vastgestelde geharmoniseerde belastingregeling kan dus niet worden voorbijgegaan aan de productie van elektriciteit voor eigen gebruik door een bedrijf als dat welke in het hoofdgeding aan de orde is, dat dus onder het begrip „distributeur” in de zin van deze bepaling valt.
- 39 Ten tweede blijkt uit artikel 21, lid 3, tweede zin, van deze richtlijn dat de lidstaten de mogelijkheid hebben om met name het verbruik van elektriciteit voor de productie van energieproducten niet als een belastbaar feit te kunnen behandelen.
- 40 Een uitlegging volgens welke elektriciteit die wordt geproduceerd en gebruikt voor de productie van energieproducten onder voorwaarden als die in het hoofdgeding, automatisch onder de uitzondering op het belastbare feit van artikel 21, lid 3, eerste zin, van deze richtlijn valt, zou er echter toe leiden dat deze mogelijkheid haar nuttig effect verliest.

- 41 Ten slotte zou een dergelijke uitlegging afbreuk kunnen doen aan de verwezenlijking van de doelstellingen van richtlijn 2003/96. Het Hof heeft immers reeds geoordeeld dat artikel 21, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn tot doel heeft een leemte op te vullen die zich zou kunnen hebben voorgedaan in de door deze richtlijn vastgestelde geharmoniseerde belastingregeling door te voorkomen dat de door een entiteit voor eigen gebruik geproduceerde elektriciteit niet onder de geharmoniseerde belastingregeling van deze richtlijn valt (arrest van 27 juni 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punten 31-33).
- 42 Door een ongelijke behandeling te voorkomen tussen entiteiten die, zoals de entiteit in het hoofdgeding, zelf de elektriciteit produceren die zij nodig hebben en entiteiten die een beroep doen op leveringen door derden voor hun productie van energieproducten, draagt deze bepaling bij tot de verwezenlijking van de doelstellingen van richtlijn 2003/96, aangezien deze richtlijn met de invoering van een geharmoniseerde belastingregeling van energieproducten en elektriciteit, blijkens de overwegingen 2 tot en met 5 en 24 ervan met name beoogt de goede werking van de interne energiemarkt te bevorderen door in het bijzonder concurrentievervalsingen te vermijden (arrest van 27 juni 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 43 Een ruime uitlegging van artikel 21, lid 3, eerste zin, van deze richtlijn, volgens welke de uitzondering op het belastbare feit van toepassing is op elektriciteit die wordt geproduceerd binnen een bedrijf als dat in het hoofdgeding en die wordt gebruikt voor de productie van energieproducten, zou echter leiden tot de situatie die de Uniewetgever juist heeft willen vermijden met artikel 21, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn.
- 44 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat wat elektriciteit betreft die wordt geproduceerd in omstandigheden als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, de bepalingen van richtlijn 2003/96 die de Uniewetgever specifiek voor elektriciteit heeft vastgesteld, moeten worden toegepast, teneinde de integriteit van de bij deze richtlijn vastgestelde geharmoniseerde belastingregeling te vrijwaren.
- 45 Hieruit volgt dat het verbruik van energieproducten in een warmte-krachtcentrale voor de opwekking van elektriciteit niet onder artikel 21, lid 3, van deze richtlijn valt, maar onder de bepalingen ervan betreffende de elektriciteitsproductie.
- 46 Zoals vermeld in punt 33 van dit arrest, dienen voor dit verbruik in beginsel de bepalingen te gelden van artikel 14, lid 1, onder a), eerste zin, van deze richtlijn, volgens welke energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit alsook elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren, zijn vrijgesteld van belasting.
- 47 In dit verband moet in herinnering worden gebracht dat deze bepaling dwingend is voor lidstaten, behoudens de aan hen verleende mogelijkheid om krachtens artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96 van deze vrijstellingsregeling af te wijken (arrest van 27 juni 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punt 41). Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt echter niet dat Roemenië van deze mogelijkheid gebruik heeft gemaakt, wat evenwel door de verwijzende rechter moet worden nagegaan.
- 48 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan nationale bepalingen of praktijken die voorzien in de belasting van energieproducten die worden verbruikt binnen de warmte-krachtcentrale van het bedrijf waar zij zijn geproduceerd, mits dit verbruik bestemd is voor de productie van energieproducten door de opwekking van de thermische energie die nodig is voor het technologische productieproces van deze producten. Deze uitlegging laat de toepassing van artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn op het aandeel van de voor de elektriciteitsproductie verbruikte energieproducten in beginsel onverlet.

Tweede en derde vraag

- 49 Met zijn tweede en zijn derde vraag, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 3, van richtlijn 2003/96 en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan nationale bepalingen of praktijken die, bij gebreke van een verzoek aan de bevoegde belastingautoriteiten om indeling voor accijnsdoeleinden van energieproducten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn en waarvoor bij deze richtlijn geen belastingniveau is vastgesteld, het accijnstarief voor gasolie toepassen en vasthouden aan dit tarief, ook al is later een indelingsbesluit verkregen dat deze producten gelijkstelt met stookolie.
- 50 Er zij aan herinnerd dat zowel de algemene opzet als het doel van deze richtlijn berust op het beginsel dat energieproducten worden belast volgens het werkelijke gebruik dat ervan wordt gemaakt, waarbij met name rekening wordt gehouden met het duidelijke onderscheid tussen motorbrandstoffen en verwarmingsbrandstoffen waarop deze richtlijn is gebaseerd (zie in die zin arresten van 2 juni 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punten 31-33, en 13 juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punt 42).
- 51 In dit verband is in artikel 2, lid 3, van richtlijn 2003/96 bepaald dat energieproducten waarvoor in deze richtlijn geen belastingniveau is vastgesteld en die bestemd zijn voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof, worden belast tegen het belastingniveau van de gelijkwaardige motor- of verwarmingsbrandstof, naargelang van het gebruik dat ervan wordt gemaakt. Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof moet de „gelijkwaardige motor- of verwarmingsbrandstof” in de zin van deze bepaling eerst worden bepaald op basis van het gebruik – als verwarmings- of als motorbrandstof – dat van het betrokken product wordt gemaakt, alvorens te bepalen welke motor- of verwarmingsbrandstof uit de relevante tabel van bijlage I bij richtlijn 2003/96 door dit product daadwerkelijk in zijn gebruik wordt vervangen of, indien er geen vervanging is, door zijn kenmerken en gebruiksdoel dat product het dichtst benadert (arrest van 3 april 2014, Kronos Titan en Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 en C-44/13, EU:C:2014:216, punt 37).
- 52 Aangezien richtlijn 2003/96 niet voorziet in een specifieke regeling voor het uitvoeren van controle op het werkelijke gebruik van energieproducten en evenmin in maatregelen ter bestrijding van belastingfraude waarmee het gebruik van deze producten gepaard kan gaan, staat het aan de lidstaten om dergelijke regelingen en maatregelen in hun nationale recht in te voeren onder eerbiediging van het Unierecht. Dienaangaande volgt uit overweging 9 van deze richtlijn dat de lidstaten over een beoordelingsmarge beschikken bij het bepalen en uitvoeren van een aan de nationale context aangepast beleid (zie naar analogie arrest van 2 juni 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punt 23).
- 53 De aan de lidstaten toegekende beoordelingsmarge kan echter geen afbreuk doen aan het beginsel dat energieproducten worden belast op basis van hun werkelijke gebruik (zie naar analogie arrest van 13 juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punt 44).
- 54 Nationale bepalingen of praktijken als die in het hoofdgeding die, bij gebreke van een verzoek aan de bevoegde belastingautoriteiten om indeling van energieproducten voor accijnsdoeleinden, op deze producten het accijnstarief voor gasolie toepassen en vasthouden aan dit tarief, druisen in tegen dat beginsel aangezien deze bepalingen of praktijken deze producten kunnen onderwerpen aan een belasting die niet overeenstemt met het werkelijke gebruik ervan, wat met name het geval is wanneer deze producten, zoals in casu, nadien met stookolie worden gelijkgesteld (zie naar analogie arrest van 2 juni 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punt 34).
- 55 Bovendien is een dergelijke automatische toepassing van het accijnstarief voor gasolie en de handhaving van dit tarief bij gebreke van een dergelijk verzoek tot indeling in strijd met het evenredigheidsbeginsel.

- 56 Dienaangaande moet in herinnering worden gebracht dat de algemene rechtsbeginselen, waaronder het evenredigheidsbeginsel, deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie. Uit dien hoofde moeten zij worden nageleefd door de instellingen van de Unie, maar tevens door de lidstaten in de uitoefening van de hun door de richtlijnen van de Unie verleende bevoegdheden (arrest van 2 juni 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 57 In haar schriftelijke opmerkingen betoogt de Roemeense regering dat de toepassing en handhaving van het accijnstarief voor gasolie op energieproducten, in het geval waarin de betrokken marktdeelnemer niet om indeling van deze producten voor accijnsdoeleinden heeft verzocht, tot doel hebben belastingontwijking en -fraude tegen te gaan door te voorkomen dat op dat verbruik de voor verwarmingsbrandstoffen vastgestelde tarieven worden toegepast, terwijl het daadwerkelijke gebruik van de energieproducten als motorbrandstof tegen hogere tarieven zou moeten worden belast.
- 58 Het toepassen van het accijnstarief voor motorbrandstof, in casu gasolie, op energieproducten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn en het handhaven van een dergelijk belastingniveau omdat geen verzoek om indeling van deze producten is ingediend, terwijl later is vastgesteld dat deze producten wegens hun gebruik als verwarmingsbrandstof met stookolie moesten worden gelijkgesteld, gaat echter verder dan noodzakelijk is om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen (zie naar analogie arrest van 2 juni 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punt 39).
- 59 In dit verband moet worden verduidelijkt dat de lidstaten weliswaar een geldboete kunnen opleggen voor de schending van vormvereisten zoals de vereiste om een dergelijk verzoek in te dienen wanneer geen belastingniveau voor deze producten is vastgesteld in richtlijn 2003/96, maar dat de schending van vormvereisten geen afbreuk kan doen aan de heffing van belasting over producten als die in het hoofdgeding overeenkomstig de materiële voorwaarden van artikel 2, lid 3, van deze richtlijn (zie naar analogie arrest van 27 juni 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punt 44).
- 60 Zoals uit de punten 50 en 51 van dit arrest blijkt, omvatten deze materiële voorwaarden voor de heffing van belasting over deze producten het werkelijke gebruik ervan als motor- of verwarmingsbrandstof en de gelijkstelling ervan met motor- of verwarmingsbrandstoffen waarvan het belastingniveau in deze richtlijn is vastgesteld en die daadwerkelijk in het gebruik ervan worden vervangen of, indien er geen vervanging is, die door hun kenmerken en gebruiksdoel die producten het dichtst benaderen.
- 61 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de verplichting voor marktdeelnemers om een verzoek om indeling van energieproducten voor accijnsdoeleinden in te dienen, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet tot deze materiële voorwaarden behoort en uitsluitend tot doel heeft de belastingautoriteiten in staat te stellen de naleving ervan door deze marktdeelnemers te controleren. In tegenstelling tot wat de Roemeense regering beweert, is deze verplichting dus slechts van formele aard.
- 62 Gelet op een en ander moet op de tweede en de derde vraag worden geantwoord dat artikel 2, lid 3, van richtlijn 2003/96 en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan nationale bepalingen of praktijken die, bij gebreke van een verzoek aan de bevoegde belastingautoriteiten om indeling voor accijnsdoeleinden van energieproducten waarvoor bij deze richtlijn geen belastingniveau is vastgesteld, het accijnstarief voor gasolie toepassen en vasthouden aan dit tarief, ook al is later een indelingsbesluit verkregen dat deze producten gelijkstelt met stookolie.

Kosten

- ⁶³ 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:

- 1) 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 in de weg staat aan nationale bepalingen of praktijken die voorzien in de belasting van energieproducten die worden verbruikt binnen de warmte-krachtcentrale van het bedrijf waar zij zijn geproduceerd, mits dit verbruik bestemd is voor de productie van energieproducten door de opwekking van de thermische energie die nodig is voor het technologische productieproces van deze producten. Deze uitlegging laat de toepassing van artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn op het aandeel van de voor de elektriciteitsproductie verbruikte energieproducten in beginsel onverlet.
- 2) Artikel 2, lid 3, van richtlijn 2003/96 en het evenredigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan nationale bepalingen of praktijken die bij gebreke van een verzoek aan de bevoegde belastingautoriteiten om indeling voor accijnsdoeleinden van energieproducten waarvoor bij deze richtlijn geen belastingniveau is vastgesteld, het accijnstarief voor gasolie toepassen en vasthouden aan dit tarief, ook al is later een indelingsbesluit verkregen dat deze producten gelijkstelt met stookolie.

ondertekeningen