



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 2 oktober 2014\*

”Begäran om förhandsavgörande — Direktiv 2003/96/EG — Beskattning av energiprodukter och elektricitet — Artikel 2.4 b — Dubbel användning av energiprodukter — Begrepp”

I mål C-426/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Nederländerna) genom beslut av den 14 september 2012, som inkom till domstolen den 18 september 2012, i målet

X

mot

**Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst,**

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna M. Safjan (referent), J. Malenovský, A. Prechal och K. Jürimäe,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 december 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- X, genom F. Suwandy och W. de Wit, beskattningsrådgivare,
- Nederländernas regering, genom M. Noort, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Mölls och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 maj 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

\* Rättegångsspråk: nederländska.

## Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.4 b i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (EUT L 283, s. 51), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/74/EG av den 29 april 2004 (EUT L 157, s. 87, med rättelse i EUT L 195, s. 26) (nedan kallat direktiv 2003/96).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan den juridiska personen X och Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst (ordföranden för ledningsgruppen inom avdelningen skatteförvaltningen/Z vid riksskatteverket) (nedan kallad Inspecteur). Målet rör återbetalning av den bränsleskatt som tagits ut på kol som levererats för X:s sockertillverkning.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 I skälen 3, 4, 6, 7 och 22 i direktiv 2003/96 anges följande:
  - ”(3) För att den inre marknaden skall fungera väl och för att målen i andra delar av [Europeiska unionens] politik skall uppnås krävs det att minimiskattenivåer fastställs på [unions]nivå för de flesta energiprodukter, inklusive elektricitet, naturgas och kol.
  - (4) Stora skillnader mellan medlemsstaternas energiskattenivåer skulle kunna visa sig motverka en väl fungerande inre marknad.
  - ...
  - (6) Enligt artikel 6 i fördraget skall miljöskyddskraven integreras i utformningen och genomförandet av [unionens] övriga politik.
  - (7) I egenskap av part i Förenta nationernas ramkonvention om klimatförändringar [som undertecknades i New York den 9 maj 1992] har [unionen] ratificerat Kyotoprotokollet. Beskattningen av energiprodukter, och, när detta är tillämpligt, elektricitet, är ett av de instrument som är tillgängliga för att målen för Kyotoprotokollet skall kunna uppnås.
  - ...
  - (22) Energiprodukter bör i huvudsak omfattas av en gemenskapsram när de används som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle. Det är därför i överensstämmelse med skattesystemets natur och logik att inte låta reglerna omfatta dubbel användning av energiprodukter och användning av sådana till annat än bränsle samt mineralogiska processer. Elektricitet som används på liknande sätt bör behandlas likvärdigt.”
- 4 Artikel 2 i nämnda direktiv har följande lydelse:
  - ”1. I detta direktiv skall termen *energiprodukter* tillämpas på
    - a) produkter enligt ... nummer 1507–1518 [i kombinerade nomenklaturen, som återfinns som bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, s. 1; svensk specialutgåva,

område 11, volym 13, s. 22), i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 254/2000 av den 31 januari 2000 (EGT L 28, s. 16) (nedan kallad KN)], när de är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle,

- b) produkter enligt KN-nummer 2701, 2702 samt 2704–2715,

...

3. När de är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning skall andra energiprodukter än de för vilka en skattenivå fastställs i detta direktiv beskattas i enlighet med användningen, i nivå med skattesatsen för likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.

Förutom de skattepliktiga produkter som anges i punkt 1, skall produkter som är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller som tillsats eller som medel för att öka volymen i motorbränslen, beskattas i nivå med likvärdigt motorbränsle.

Förutom de skattepliktiga produkterna enligt punkt 1 skall alla andra kolväten utom torv som är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används för uppvärmningsändamål, beskattas i nivå med likvärdiga energiprodukter.

4. Detta direktiv ska inte tillämpas på

- a) outputbeskattning av värme och beskattning av produkter som omfattas av KN-nummer 4401 och 4402,
- b) följande användningar av energiprodukter och elektricitet:
- Energiprodukter som används för andra ändamål än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning.
  - Dubbel användning av energiprodukter.

En energiprodukt har dubbel användning när den används både som bränsle för uppvärmning och för andra ändamål än som motorbränsle och bränsle för uppvärmning. Användning av energiprodukter i kemisk reduktion, elektrolys och i metallurgiska processer skall anses som dubbel användning.

- Elektricitet som i huvudsak används för kemisk reduktion och i elektrolytiska och metallurgiska processer.

...”

*Nederländsk rätt*

- 5 Artikel 20 i lagen om införande av miljöskatt (Wet houdende vaststelling van de Wet belastingen op milieugrondslag) av den 23 december 1994 (Stbl. 1994, nr 923), i den lydelse som var tillämplig på omständigheterna i målet och som senast hade ändrats genom lagen om ändring av vissa skattelagar och andra lagar (Wet houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten) av den 14 december 2006 (Stbl. 2006, nr 682) (nedan kallad miljöskattelagen) hade följande lydelse:

”Vid tillämpningen av detta kapitel och de bestämmelser som antagits med stöd därav ska följande definitioner gälla:

a) Kol: produkter med KN-nummer 2701, 2702 och 2704.

...

e) Dubbel användning: användning av kol både som bränsle för uppvärmning och för andra ändamål än som motorbränsle och bränsle för uppvärmning.

...”

- 6 Artikel 21 i miljöskattelagen hade följande lydelse:

”1. Bränsleskatt tas ut för kol.

2. Skatten påförs för leverans eller användning av kol.

...”

- 7 Artikel 26.3 i miljöskattelagen innehöll följande bestämmelse:

”Befrielsen från skatt beviljas för dubbel användning av kol.”

- 8 I artikel 27 i miljöskattelagen föreskrevs följande:

”1. Den som har använt av tredje man levererad kol på annat sätt än som bränsle eller har haft dubbel användning av den, ska ha rätt till att på begäran beviljas återbetalning av skatten av Inspecteur.

...

3. Inspecteur meddelar efter sådan begäran som avses i punkterna 1 och 2 ett beslut, vilket kan bli föremål för omprövning.

...”

**Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 9 X producerar socker och sockerhaltiga produkter för industri- och konsumentmarknaden av sockerbeter. Från framställningsprocessen härrör vissa biprodukter, såsom djurfoder och slamkalk (kalkhaltigt gödningsmedel).

- 10 Under den i målet aktuella perioden mottog X leveranser av kol som skulle användas vid sockerframställningen.

### *Framställningsprocessen*

- 11 Processen för att framställa socker av sockerbetor börjar med att man utvinner råsaft ur sockerbetorna. Därefter renas råsaften, och den ljusa saft som reningsprocessen resulterar i blir slutligen, efter indunstning och kristallisering, till kristalliserat socker. Under processen uppstår också en fällning, ett kalkhaltigt gödningsmedel, som används inom jordbruket för att behålla jordens pH-värde. Denna fällning kallas "slamkalk" och består främst av kalciumkarbonat.
- 12 Vid reningen av råsaften från sockerbetorna behövs kalkugns gas. För att erhålla denna gas blandas kalksten och kol och/eller antracit som därefter placeras i en kalkugn där en kemisk reaktion äger rum. Genom denna kemiska reaktion uppstår för det första aktiv kalk och koldioxid, varav det sistnämnda har uppstått genom att kolet och/eller antraciten har reagerat med syre, och för det andra kalkugns gas. Kalkugns gasen innehåller ungefär 40 procent koldioxid och måste vara fri från orenheter. Andra ämnen än antracit och kol är inte lämpade för framställningen av den "rena" kalkugns gas som behövs för reningsprocessen.
- 13 Ungefär 12 procent av den kalkugns gas som har framställts i kalkugnen försvinner ut i atmosfären. Resten (88 procent) används vid karboniseringarna. Efter användningen av kalkugns gasen vid karboniseringarna försvinner en del av kalkugns gasen i luften. Den resterande delen av den koldioxid som alstrats i kalkugnen, nämligen 66 procent, upptas i slamkalken.
- 14 Den slamkalk som erhålls vid sockerproduktionen säljs av X till jordbrukssektorn som ett kalkhaltigt gödningsmedel för bevarande och höjning av pH-värdet samt för strukturell förbättring av jordbruksmark.

### *Ansökan om återbetalning*

- 15 X ansökte den 7 mars 2008 om återbetalning av 97 114,23 euro som hade erlagts i bränsleskatt för perioden 1 oktober 2007–31 december 2007. Den 24 april 2008 beslutade Inspecteur att inte bevilja återbetalning. Inspecteur fann vid den av X begärda omprövningen inte skäl att ändra det tidigare beslutet.
- 16 Efter att överklagandet av nämnda beslut hade ogillats i första instans, överklagade X domen till den hänskjutande domstolen.
- 17 X anförde att uttrycket "dubbel användning" i artikel 20 e i miljöskattelagen ska tolkas i enlighet med den innebörd som samma uttryck har i artikel 2.4 b i direktiv 2003/96. Enligt den tolkningen utgör användningen av kol i processen för X:s sockertillverkning en sådan dubbel användning. X påpekade även att jämförbara tillverkare i bland annat Belgien, Tyskland, Frankrike och Förenade kungariket inte erlägger skatt i enlighet med direktivet.
- 18 Enligt Inspecteur använder X kolet endast som bränsle för uppvärmning. Återanvändning av en förbränningsprodukt av kol (koldioxid) medför inte dubbel användning av kolet i sig. Vidare anförde Inspecteur att även om det var riktigt att en sådan användning av kol utgjorde dubbel användning av detta kol i den mening som avses i direktiv 2003/96 så skulle det inte vara fallet när det gäller miljöskattelagen. Det står således den nationella lagstiftaren fritt att ge begreppet dubbel användning i artikel 20 e i miljöskattelagen en annorlunda – i detta fall mer restriktiv – innebörd än den som unionslagstiftaren avsåg att ge samma begrepp i artikel 2.4 b i direktiv 2003/96.
- 19 Den hänskjutande domstolen fann att även om den i det pågående målet skulle tolka begreppet "dubbel användning" i den mening som avses i direktiv 2003/96, skulle en bokstavlig tolkning av inledningen av artikel 2.4 i direktivet dock leda till det absurda resultatet att X skulle sakna möjlighet

att åberopa den direkta effekten av direktivet för att invända mot Inspecteurs uppfattning att det, i det aktuella fallet, inte är fråga om någon dubbel användning i den mening som avses i artikel 20 e i miljöskattelagen.

20 Gerechtshof 's-Hertogenbosch beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Är det fråga om dubbel användning i den mening som avses i artikel 2.4 b i [direktiv 2003/96] när kol (produkter enligt KN-nummer 2701, 2702 och 2704) används som bränsle för uppvärmning i en kalkugn, samtidigt som den koldioxid som framställs i kalkugnen av kolet (och kalksten) används för framställningen av kalkugns gas, som därefter används för, och är oundgänglig för, reningen av den råsaft som har erhållits ur sockerbetor?
- 2) Är det fråga om dubbel användning i den mening som avses i artikel 2.4 b i [direktiv 2003/96] när kol (produkter enligt KN-nummer 2701, 2702 och 2704) används som bränsle för uppvärmning, samtidigt som den koldioxid som har uppstått vid uppvärmningen och har upptagits i kalkugns gasen tas upp i slamkalken till 66 procent vid den ovannämnda därpå följande reningen, och slamkalken säljs till jordbrukssektorn som kalkhaltigt gödningsmedel?
- 3) Om det är fråga om dubbel användning i den mening som avses i artikel 2.4 b i [direktiv 2003/96]: Innebär ordalydelsen i artikel 2.4 i direktivet att direktivet inte är tillämpligt, med följd att klaganden inte kan åberopa direktivets direkta effekt (vid tolkningen av det nationella uttrycket dubbel användning i den mening som avses i artikel 20 e i miljöskattelagen)?
- 4) Om det är fråga om dubbel användning i den mening som avses i artikel 2.4 b i [direktiv 2003/96], och detta direktiv (följaktligen) inte är tillämpligt: Utgör unionsrätten hinder för att en snävare tolkning görs av uttrycket dubbel användning enligt nationell rätt än enligt direktivet i samband med uttaget av en sådan skatt som den nu aktuella bränsleskatten?”

### Prövning av tolkningsfrågorna

#### *Den första och den andra frågan*

- 21 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida det är fråga om ”dubbel användning” av en energiprodukt i den mening som avses i artikel 2.4 b i direktiv 2003/96 när kol används som bränsle i framställningsprocessen för socker och den koldioxid som uppstår genom förbränningen av denna energiprodukt i sin tur används för denna framställningsprocess och/eller för att framställa kalkhaltigt gödningsmedel.
- 22 Artikel 2.4 b andra strecksatsen i direktiv 2003/96 innehåller en definition av energiprodukter som har dubbel användning. En energiprodukt har dubbel användning när den används både som bränsle för uppvärmning och för andra ändamål än som bränsle för uppvärmning.
- 23 Uttrycket ”andra ändamål än som [bränsle] för uppvärmning” förekommer i både första och andra strecksatsen i artikel 2.4 b i direktivet, vilket innebär att det bör tolkas på samma sätt i båda bestämmelserna. En läsning av de två första strecksatserna i artikel 2.4 b i direktivet jämförda med bestämmelsens inledning ger vid handen att användningen av energiprodukter endast är undantagen från direktivets tillämpningsområde om produkten, i egenskap av energikälla, som sådan används på ett annat sätt än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning.

- 24 Således kan det föreligga dubbel användning av en energiprodukt som används som bränsle i en tillverkningsprocess om, såsom är fallet i det nationella målet, denna process inte kan fullföljas utan användning av ett ämne som endast kan genereras genom förbränning av nämnda energiprodukt.
- 25 Då energiprodukten i fråga sålunda används som energikälla i nämnda tillverkningsprocess för att erhålla den gas som endast kan genereras genom en förbränning av samma energiprodukt, kan denna energikälla anses ha två samtidiga användningar.
- 26 Däremot är det inte fråga om dubbel användning av själva energiprodukten om, under sådana omständigheter som i det nationella målet, den gas som genereras vid förbränningen inte utgör en produkt som behövs för att framställningsprocessen ska kunna fullföljas, utan bara är en restprodukt från framställningsprocessen som helt enkelt återanvänds. Det betyder att det inte räcker med att den genererade gasen utgör en råvara i en annan tillverkningsprocess, som till exempel processen för framställning av kalkhaltigt gödningsmedel, för att det ska anses föreligga dubbel användning av den energiprodukt som har använts som bränsle.
- 27 Om det ansågs räcka med att en restprodukt från förbränningen av en energiprodukt återanvänds för att det ska föreligga ”dubbel användning” i den mening som avses i artikel 2.4 b i direktiv 2003/96, skulle frågan om huruvida en sådan energiprodukt omfattas av direktivets tillämpningsområde, under denna förutsättning, vara beroende av huruvida en viss producent har genomfört åtgärder för att återanvända restprodukter från förbränningen av den aktuella energiprodukten eller inte.
- 28 Således ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 2.4 b i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att den omständigheten att kol används som bränsle i framställningsprocessen för socker samtidigt som den koldioxid som uppstår genom förbränningen av denna energiprodukt används för att framställa kalkhaltigt gödningsmedel inte utgör en ”dubbel användning” av energiprodukten i den mening som avses i nämnda bestämmelse. Däremot är det fråga om dubbel användning när kol används som bränsle i processen för sockerframställning samtidigt som den koldioxid som uppstår genom förbränningen av denna energiprodukt används för samma framställningsprocess, om denna process för framställning av socker inte kan fullföljas utan användning av den koldioxid som genereras vid förbränningen av kolet.

#### *Den tredje och den fjärde frågan*

- 29 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den fjärde frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida en medlemsstat har rätt att i nationell rätt ge uttrycket ”dubbel användning” en snävare innebörd än den som uttrycket har enligt artikel 2.4 b andra strecksatsen i direktiv 2003/96 för att beskatta sådana energiprodukter som har undantagits från direktivets tillämpningsområde.
- 30 Enligt artikel 2.4 b andra strecksatsen i direktiv 2003/96 ska detta ”inte tillämpas på” dubbel användning av energiprodukter. Såsom domstolen redan har konstaterat, med avseende på första strecksatsen i denna bestämmelse, innebär det faktum att de avsedda produkterna är uteslutna från direktivets tillämpningsområde att medlemsstaterna är behöriga att beskatta de aktuella energiprodukterna, så länge detta sker i enlighet med unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom Fendt Italiana, C-145/06 och C-146/06, EU:C:2007:411, punkterna 38 och 41).
- 31 Av detta följer att en medlemsstat har rätt att beskatta sådana energiprodukter som på grund av att de omfattas av begreppet ”dubbel användning” i den mening som avses i artikel 2.4 b andra strecksatsen i direktiv 2003/96 har undantagits från direktivets tillämpningsområde.

- 32 Frågan huruvida den nationella lagstiftaren i förekommande fall har haft för avsikt att inrätta en annan definition än den som direktivet innehåller är en fråga som uteslutande regleras av nationell rätt, och som det ankommer på den hänskjutande domstolen att ta ställning till innan den, i enlighet med denna bedömning, tillämpar nationell rätt.
- 33 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande. En medlemsstat har rätt att i nationell rätt ge uttrycket ”dubbel användning” en snävare innebörd än den som uttrycket har enligt artikel 2.4 b andra strecksatsen i direktiv 2003/96 för att beskatta sådana energiprodukter som har undantagits från direktivets tillämpningsområde.

### **Rättegångskostnader**

- 34 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 2.4 b i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/74/EG av den 29 april 2004, ska tolkas så, att den omständigheten att kol används som bränsle i framställningsprocessen för socker samtidigt som den koldioxid som uppstår genom förbränningen av denna energiprodukt används för att framställa kalkhaltigt gödningsmedel inte utgör en ”dubbel användning” av energiprodukten i den mening som avses i nämnda bestämmelse.**

Däremot är det fråga om dubbel användning när kol används som bränsle i processen för sockerframställning samtidigt som den koldioxid som uppstår genom förbränningen av denna energiprodukt används för samma framställningsprocess, om denna process för framställning av socker inte kan fullföljas utan användning av den koldioxid som genereras vid förbränningen av kolet.

- 2) **En medlemsstat har rätt att i nationell rätt ge uttrycket ”dubbel användning” en snävare innebörd än den som uttrycket har enligt artikel 2.4 b andra strecksatsen i direktiv 2003/96, i dess lydelse enligt direktiv 2004/74, för att beskatta sådana energiprodukter som har undantagits från direktivets tillämpningsområde.**

Underskrifter