



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 6 juni 2018*

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2003/96/EG – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Artikel 21.3 – Skattskyldighetens inträde – Förbrukning av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer energiprodukter – Energiprodukter som används för andra ändamål än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning – Förbrukning av lösningsmedel som bränsle i en anläggning för destillering av tjära”

I mål C-49/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Østre Landsret (Överrätten för östra Danmark) genom beslut av den 27 januari 2017, som inkom till domstolen den 1 februari 2017, i målet

Koppers Denmark ApS

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna C.G. Fernlund, A. Arabadjiev, S. Rodin och E. Regan (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: handläggaren R. Schiano,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 januari 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Koppers Denmark ApS, genom L. Kjær, advokat,
- Danmarks regering, genom C. Thorning, i egenskap av ombud, biträdd av B. Søes Petersen, advokat,
- Europeiska kommissionen, genom C. Perrin och R. Lyal, båda i egenskap av ombud, biträdda av C. Bachmann, advokat,

* Rättegångsspråk: danska.

och efter att den 22 februari 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 21.3 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, 2003, s. 51).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Koppers Denmark ApS (nedan kallat Koppers) och Skatteministeriet (Danmark) angående avslag på en ansökan från Koppers om återbetalning av energiskatt för förbrukning av lösningsmedel som bränsle mellan den 1 oktober 2005 och den 31 december 2007 (nedan kallad den relevanta perioden).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I skälen 2–7, 11, 12, 22 och 24 i direktiv 2003/96 anges följande:
 - ”(2) Avsaknaden av gemenskapsbestämmelser om minimiskattesatser för elektricitet och andra energiprodukter än mineraloljor kan inverka negativt på den inre marknadens funktion.
 - (3) För att den inre marknaden skall fungera väl och för att målen i andra delar av gemenskapens politik skall uppnås krävs det att minimiskattenivåer fastställs på gemenskapsnivå 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.
 - (5) Fastställandet av lämpliga minimiskattenivåer för gemenskapen kan göra det möjligt att minska nuvarande skillnader i de nationella skattenivåerna.
 - (6) Enligt artikel 6 i [EG-]fördraget skall miljöskyddskraven integreras i utformningen och genomförandet av gemenskapens övriga politik.
 - (7) I egenskap av part i Förenta nationernas ramkonvention om klimatförändringar har gemenskapen 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.
- ...
- (11) Det är medlemsstaternas angelägenhet att besluta om skattesystem som inrättas i samband med genomförandet av denna gemenskapsram för beskattning av energiprodukter och elektricitet. Medlemsstaterna kan i detta avseende besluta att inte öka den samlade skattebördan om de anser att genomförandet av en sådan princip om skatteneutralitet skulle kunna bidra till omstrukturering och modernisering av deras skattesystem genom att uppmuntra beteenden som främjar ett bättre miljöskydd och ökad användning av arbetskraft.

(12) Priserna på energiprodukter är avgörande faktorer i gemenskapens energi-, transport- och miljöpolitik.

...

(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.

...

(24) Medlemsstaterna bör få tillstånd att tillämpa vissa andra skattebefrielser eller skattenedsättningar där detta inte motverkar en väl fungerande inre marknad och inte ger upphov till snedvridning av konkurrensen.”

4 Artikel 1 i detta direktiv föreskriver följande:

”Energiprodukter och elektricitet skall beskattas i medlemsstaterna i överensstämmelse med detta direktiv.”

5 I artikel 2 i direktivet anges följande:

”1. I detta direktiv skall termen energiprodukter tillämpas på

...

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

...

4. Detta direktiv skall inte tillämpas på

...

b) följande användningar av energiprodukter och elektricitet:

- Energiprodukter som används för andra ändamål än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning.

...

Artikel 20 skall dock tillämpas på dessa energiprodukter.”

6 I artikel 21.3 i direktivet föreskrivs följande:

”Förbrukningen av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer energiprodukter skall inte anses medföra skattskyldighet om förbrukningen utgörs av energiprodukter som framställts inom ett område som tillhör den verksamheten. Medlemsstaterna får även behandla förbrukningen av elektricitet och andra energiprodukter som inte framställts inom ett område som tillhör den verksamheten och förbrukningen av energiprodukter och elektricitet inom ett område som tillhör en verksamhet som framställer bränsle som används för att framställa elektricitet som något som inte skall medföra skattskyldighet. ...”

Dansk rätt

- 7 Det lösningsmedel som användes som bränsle var under den relevanta perioden skattepliktigt i Danmark enligt 1 § tredje stycket mineralolieafgiftsloven (lagen om skatt på mineraloljor), 1 § första stycket 1 kuldioxidafgiftsloven (lagen om skatt på koldioxid) och 1 § första stycket svovlafgiftsloven (lagen om skatt på svavel).
- 8 Artikel 21.3 i direktiv 2003/96 har införlivats med dansk rätt genom 7 § tredje stycket lagen om skatt på koldioxid och 8 § fjärde stycket lagen om skatt på svavel.
- 9 7 § tredje stycket lagen om skatt på koldioxid hade under den relevanta perioden följande lydelse:
"Varje energiprodukt som omfattas av 2 § första stycket, som direkt används vid framställningen av en motsvarande energiprodukt, är undantagen från koldioxidskatt. Detta gäller dock inte för energiprodukter som används som motorbränsle."
- 10 Under samma period föreskrev 8 § fjärde stycket lagen om beskattning av svavel följande:
"Varje energiprodukt som omfattas av 1 §, som direkt används vid framställningen av en motsvarande energiprodukt, är undantagen från svavelskatt. Detta gäller dock inte för energiprodukter som används som motorbränsle."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 11 Genom raffinering och destillering av råvaran stenkolstjära framställer Koppers produkterna beck (beck av stenkolstjära), carbon black feedstock, kreosotolja, naftalin, NSR (naphthalene still residue) och lösningsmedel i sina anläggningar i Nyborg. Koppers huvudprodukt är beck, som utgör 45 procent av de färdiga produkterna. Koppers tillverkning av lösningsmedel står för ungefär 3–4 procent av den sammanlagda produktionen.
- 12 Koppers bedriver sin verksamhet i två anläggningar, en för destillering av tjära och en för naftalinproduktion. De är förbundna med varandra och beroende av gemensam värmeförsörjning. Restprodukter från anläggningen för destillering av tjära bearbetas vidare i naftalinanläggningen, och lösningsmedel som framställts som en biprodukt i naftalinanläggningen används som bränsle i anläggningen för destillering av tjära. Lösningsmedlet används även som stödbränsle vid förbränning av destilleringsgas från både tjäraanläggningen och naftalinanläggningen. Värmen från förbränningsprocessen återanvänds i anläggningarna.
- 13 Det framgår av de handlingar som getts in till domstolen att alla de produkter som tillverkas av Koppers vid anläggningarna i Nyborg klassificeras enligt nr 2707 eller nr 2708 i Kombinerade nomenklaturen, som återfinns i 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, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 1, volym 13, s. 22) och att de kan användas som bränsle. Lösningsmedlet är emellertid den enda produkten från Koppers anläggningar som företaget använder som bränsle och som därför kan omfattas av energiskatter.
- 14 Koppers angav ursprungligen att dess förbrukning av lösningsmedel var skattepliktig, men begärde genom skrivelser av den 13 november och den 22 december 2008 återbetalning av skatten för den relevanta perioden och hävdade att sådan förbrukning var undantagen från skatt.

- 15 SKAT (Skattemyndigheten, Danmark) antog den 24 september 2010 ett beslut enligt vilket förbrukningen av lösningsmedel som bränsle i anläggningen för destillering av tjära inte var undantagen från skatt, med motiveringen att lösningsmedlet inte hade använts för framställning av motsvarande energi, eftersom de framställda produkterna inte är skattepliktiga.
- 16 Koppers överklagade det beslutet till Landsskatteret (Nationella skattenämnden, Danmark), som den 8 juni 2015 fastställde skattemyndighetens beslut, bland annat med motiveringen att Koppers förbrukning av lösningsmedel som bränsle inte omfattades av artikel 21.3 i direktiv 2003/96, eftersom lösningsmedlet inte hade använts för att framställa energiprodukter som omfattas av direktivets tillämpningsområde.
- 17 Koppers överklagade den 7 september 2015 Landsskatterettens beslut till Retten i Svendborg (Domstolen i Svendborg, Danmark), som fann att målet aktualiserade principiella frågor och hänsköt målet till behandling av Østre Landsret (Överrätten för östra Danmark), som har att pröva målet i första instans.
- 18 Enligt den hänskjutande domstolen beror tvistens lösning på tolkningen av artikel 21.3 i direktivet, om vilken det råder rimligt tvivel.
- 19 Mot denna bakgrund beslutade Østre Landsret (Överrätten för östra Danmark) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Ska artikel 21.3 i [direktiv 2003/96] tolkas så, att förbrukning av egenproducerade energiprodukter för framställning av andra energiprodukter är undantagen från skatt i en situation som den i det nationella målet, där de framställda energiprodukterna inte används som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning?
- 2) Ska artikel 21.3 i [direktiv 2003/96] tolkas så, att medlemsstaterna kan begränsa tillämpningsområdet för skatteundantaget till att endast avse förbrukning av en energiprodukt som används vid framställningen av en motsvarande energiprodukt (det vill säga en energiprodukt som liksom den förbrukade energiprodukten också är skattepliktig)?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 20 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 21.3 i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att förbrukning av energiprodukter inom ett anläggningsområde där dessa har framställts, i syfte att producera andra energiprodukter, är undantagen från skatt enligt den bestämmelsen när, i en situation som i det nationella målet, de produkter som framställts genom anläggningens huvudverksamhet används för andra ändamål än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning.
- 21 Domstolen noterar att även om artikel 21.3 första meningen i direktivet enligt sin lydelse avser förbrukningen av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer energiprodukter, ges inga närmare uppgifter om användningsområdena för de slutprodukter som framställts i anläggningens huvudverksamhet.
- 22 Enligt domstolens fasta praxis ska, när det inte är möjligt att genom en bokstavstolkning fastställa en unionsbestämmelses exakta räckvidd, den aktuella lagstiftningen tolkas utifrån dess ändamål och allmänna systematik (se, bland annat, dom av den 7 september 2017, Austria Asphalt, C-248/16, EU:C:2017:643, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

- 23 Vad för det första gäller den allmänna systematiken i direktiv 2003/96, definierar artikel 2.1 begreppet energiprodukter för direktivets ändamål. Som framgår av begäran om förhandsavgörande kan alla produkter som tillverkas av Koppers betraktas som energiprodukter enligt den bestämmelsen, och företaget kan därför åberopa undantaget från skatt enligt artikel 21.3 i direktivet.
- 24 Som framgår av skäl 22 i direktivet, har unionslagstiftaren dock ansett att energiprodukter i huvudsak bör omfattas av ett för medlemsstaterna gemensamt regelverk när de används som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning och att det därför är i överensstämmelse med skattesystemets natur och logik att inte låta reglerna omfatta dubbel användning av energiprodukter och användning av sådana till annat än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning. Även om sådana produkter omfattas av definitionen av begreppet energiprodukter i den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 2003/96, är de enligt artikel 2.4 b första strecksatsen undantagna från direktivets tillämpningsområde om de används för andra ändamål än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2007, Fendt Italiana, C-145/06 och C-146/06, EU:C:2007:411, punkterna 35 och 43).
- 25 Som den danska regeringen och Europeiska kommissionen har hävdad, framgår det av en jämförelse mellan artikel 2.1 och 2.4 i direktiv 2003/96 att direktivets bestämmelser gäller för produkter som både definieras som energiprodukter och omfattas av direktivets tillämpningsområde.
- 26 I artikel 2.4 b sista meningen i direktiv 2003/96 har unionslagstiftaren som ett undantag föreskrivit att artikel 20 i direktivet ändå ska tillämpas på de energiprodukter som är undantagna från direktivets tillämpningsområde enligt de övriga bestämmelserna i artikel 2.4 i direktivet. Något motsvarande undantag finns inte avseende artikel 21.3 i direktivet.
- 27 Som framgår av de upplysningar som den hänskjutande domstolen har lämnat, är de produkter som Koppers framställer i sin huvudverksamhet undantagna från tillämpningsområdet för direktiv 2003/96, eftersom de bland annat till följd av sina respektive egenskaper inte används för andra ändamål än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning. Förbrukningen av lösningsmedel i produktionen kan därför inte omfattas av undantaget från skatt enligt artikel 21.3 första meningen i direktivet.
- 28 För det andra bekräftas denna tolkning av målen med direktivet. Som framgår av skälen 2–7, 11, 12 och 24 i direktiv 2003/96 har direktivet, genom att föreskriva ett system för harmoniserad beskattning av energiprodukter och elektricitet, till att två syften, nämligen att dels garantera en väl fungerande inre marknad för energi, i synnerhet genom att undvika en snedvridning av konkurrensen, dels främja uppnåendet av miljöpolitiska mål (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 7 september 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, punkt 26, och dom av den 7 mars 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punkterna 29 och 34 och där angiven rättspraxis).
- 29 Som den danska regeringen har hävdad i sitt skriftliga yttrande och som generaladvokaten har påpekat i punkt 52 i sitt förslag till avgörande, ger en tillämpning av artikel 21.3 i direktivet på framställningen av ”energiprodukter” i den mening som avses i artikel 2.1 i direktivet, även om de produkterna används för andra ändamål än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning, upphov till en lucka i det system för harmoniserad beskattning som införts genom direktivet, såtillvida att energiprodukter som i princip ska beskattas undgår skatt i en situation som den i det nationella målet.
- 30 Under sådana omständigheter är förbrukning av energiprodukter, såsom lösningsmedlet i det nationella målet, som borde beskattas enligt artikel 1 i direktiv 2003/96, undantagen från skatt enligt artikel 21.3 i direktivet. Att dessa produkter inte beskattas kan inte uppvägas av en senare beskattning av de energiprodukter som tillverkats, eftersom de sistnämnda inte används som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning.

- 31 Om artikel 21.3 i direktivet ansågs tillämplig i en sådan situation som i det nationella målet, skulle det följaktligen kunna motverka en väl fungerande inre marknad inom energisektorn, vilket, såsom har påpekats i punkt 28 ovan, var ett av målen med att systemet infördes.
- 32 Integriteten i systemet med harmoniserad beskattning av energiprodukter som inrättats genom direktiv 2003/96 kräver således att förbrukningen av sådana produkter endast undantas från skatt enligt artikel 21.3 första meningen i direktivet om denna förbrukning sker för att tillverka produkter som själva omfattas av beskattningen på den grunden att de används som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning.
- 33 Den tolkningen kan inte påverkas av Koppers argument att det skulle vara önskvärt, av miljöskydds- och resursutnyttjandeskäl, att tolka begreppet energiprodukter i artikel 21.3 i direktiv 2003/96 enbart utifrån definitionen av begreppet i artikel 2.1 i direktivet, eftersom det skulle uppmuntra företag till att använda energiprodukter som de själva framställt.
- 34 Som framgår av punkt 28 ovan, har direktiv 2003/96 till syfte att förutom att främja en väl fungerande inre marknad inom energisektorn även främja de miljöpolitiska målen. Det kan emellertid inte hävdas att man bortser från detta syfte om man kräver att de framställda produkterna ska användas som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning för att artikel 21.3 i direktivet ska vara tillämplig. Tvärtom framgår det av den bestämmelsen att unionslagstiftaren har gjort en avvägning mellan direktivets båda syften.
- 35 Det bör noteras att artikel 21.3 andra meningen i direktiv 2003/96 endast erbjuder en *möjlighet* för medlemsstaterna att bland annat undanta förbrukningen av elektricitet och andra energiprodukter vid framställningen av energiprodukter från skatt även i fall då de förbrukade produkterna inte själva framställts inom anläggningen.
- 36 När däremot de energiprodukter som förbrukas faktiskt har framställts inom anläggningen, är undantaget från skatteplikt enligt artikel 21.3 första meningen i direktivet obligatoriskt. Med denna skyldighet för medlemsstaterna har unionslagstiftaren haft för avsikt att främja energieffektiva produktionsvillkor.
- 37 Mot denna bakgrund ska den första tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 21.3 i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att förbrukning av energiprodukter inom ett anläggningsområde där dessa har framställts, i syfte att producera andra energiprodukter, inte är undantagen från skatt enligt denna bestämmelse när, i en situation som i det nationella målet, de produkter som framställts genom anläggningens huvudverksamhet används för andra ändamål än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning.

Den andra frågan

- 38 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

- 39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (första avdelningen) följande:

Artikel 21.3 i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet ska tolkas så, att förbrukningen av energiprodukter inom ett anläggningsområde där dessa har framställts, i syfte att producera andra energiprodukter, inte är undantagen från skatt enligt denna bestämmelse när, i en situation som i det nationella målet, de produkter som framställts genom anläggningens huvudverksamhet används för andra ändamål än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning.

Underskrifter