



Datum van inontvangstneming : 12/03/2019

Zaak C-44/19

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

24 januari 2019

Verwijzende rechter:

Tribunal Supremo (Spanje)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

27 juni 2018

Verzoekende partij:

Repsol Petróleo, S.A.

Verwerende partij:

Administración del Estado

R. CASACION [OMISSIS]

[OMISSIS]

TRIBUNAL SUPREMO (hoogste rechterlijke instantie, Spanje)

Sala de lo Contencioso-Administrativo (bestuursrechtelijke kamer)

Sección Segunda (tweede afdeling)

Beschikking [OMISSIS]

[OMISSIS] [samenstelling van de verwijzende rechterlijke instantie]

Madrid, 27 juni 2018

[OMISSIS] [rapporteur]

FEITEN [OR. 2]

TEN EERSTE.— Voornaamste geschilpunt dat in eerste aanleg aan de orde is gekomen en waarover een beslissing is genomen, die het voorwerp uitmaakt van het onderhavige cassatieberoep [hierna: „bestreden beslissing”] [OMISSIS]

De procedure in eerste aanleg werd ingeleid door REPSOL PETRÓLEO, S.A., (hierna: REPSOL genoemd) tegen de uitspraak van de economisch-administratieve rechtbank tot afwijzing van de klacht van verzoekster tegen de opgelegde aanslag in de accijns op minerale oliën voor de boekjaren 2007 en 2008.

Deze aanslag vloeide voort uit de correctie van het eigen verbruik van stookolie en gasvormige brandstoffen in de raffinaderijen van [REPSOL] bij het productieproces van minerale oliën of energieproducten dat hier plaatsvindt. Volgens de belastingdienst moest voor deze correctie rekening worden gehouden met het pro rata deel van dit eigen verbruik dat overeenkwam met het aandeel van de verkregen restproducten die volgens de Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Spaanse wet 38/1992 van 28 december inzake accijzen; hierna: „LIE”) geen minerale oliën waren.

REPSOL stelde in voornoemde procedure in eerste aanleg hoofdzakelijk dat de in de litigieuze aanslag toegepaste aanpassing of correctie in strijd was met artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 van 27 oktober (tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit), aangezien werd uitgegaan van een uitlegging van artikel 47, lid 1, onder b), van de LIE die in strijd was met voornoemde bepaling van de richtlijn.

Het voornaamste argument ter ondersteuning van dit verwijt is dat de belastingdienst de niet-belastbaarheid van het omstreden eigen verbruik afhankelijk stelde van een eis die noch in de richtlijn noch in de LIE is vastgesteld, namelijk dat alle uit het eigen verbruik voortvloeiende producten minerale oliën en bijgevolg energieproducten moesten zijn.

Subsidiair vroeg verzoekster, indien deze uitlegging van artikel 21, lid 3, van de richtlijn niet werd aanvaard, een prejudiciële vraag over deze kwestie voor te leggen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. **[OR. 3]**

In de bestreden beslissing wordt verklaard dat het Unierecht voorrang heeft, en worden, op basis daarvan twee vaststellingen gedaan.

Ten eerste wordt vastgesteld dat het eigen verbruik van gasvormige brandstoffen en stookolie niet belastbaar is voor wat betreft het aandeel van deze producten dat overeenkomt met het aandeel van de verkregen producten die volgens de LIE wél moesten worden aangemerkt als minerale oliën, en dit op basis van de overweging dat, aangezien het raffineren van ruwe aardolie een integraal productieproces is, op het eigen verbruik de zogenaamde pro rata-methode moest worden toegepast.

Ten tweede wordt vastgesteld dat de belastbaarheid van dergelijk eigen verbruik dat de belastingdienst had toegerekend aan niet-energiegerelateerde producten, rechtmatig is.

TEN TWEEDE.— *Gronden waarop de bestreden beslissing is gebaseerd wat betreft de belastbaarheid van het deel van het eigen verbruik dat overeenkwam met het aandeel van verkregen producten die niet worden aangemerkt als minerale oliën [hoewel deze worden verkregen binnen hetzelfde productieproces als dat waarmee de energieproducten die REPSOL als consumptiegoederen in de handel brengt, worden verkregen].*

1. In de bestreden beslissing worden de volgende drie bepalingen aangehaald.

– Artikel 47, lid 1, onder b), LIE.

„Gevallen van niet-belastbaarheid.

Niet belastbaar zijn handelingen van eigen verbruik waarbij: [...].

b) Minerale oliën als brandstof worden gebruikt in het vervaardigingsproces van minerale oliën, onder een schorsingsregeling”. [OR. 4]

– Artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81.

„3. 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”.

– Artikel 21, lid 3, van richtlijn [2003]/96 van 27 oktober [tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit], **die richtlijn 92/81 vervangt.**

„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.

2. In de bestreden beslissing wordt verwezen naar de rechtspraak waarin op basis van het bepaalde in de artikelen 47, lid 1, onder b) van de LIE en 4, lid 3, [van richtlijn 92/81] is geoordeeld dat het eigen verbruik van energieproducten voor het verkrijgen van andere producten dan minerale oliën niet kon worden vrijgesteld van de belasting (van het belastbare feit) (in de beslissing wordt o.a. het arrest van het Tribunal Supremo van 16 september 2010 — zaak 5157/2005—, aangehaald, dat de doctrine herhaalt van de [OR. 5] vorige arresten van het Tribunal Supremo van 8 juli 2010 — zaak 4779/2005— en 27 mei 2009 — zaak 7096/2003—).

3. In de bestreden beslissing wordt gesteld dat de nieuwe richtlijn (2003/96) geen enkele wijziging ten opzichte van de vorige richtlijn (92/81) bevat die toepassing van de bestaande rechtspraak in de weg zou staan en wordt voorts verklaard dat bijgevolg geen prejudiciële vraag dient te worden voorgelegd, aangezien de LIE duidelijk verenigbaar is met voornoemde richtlijn 2003/96.

TEN DERDE.— *[OMISSIS]* [voorbereiding van het cassatieberoep en besluit tot inbehandelingneming] [OR. 6]

TEN VIERDE.— *Cassatieberoep van REPSOL, S.A.*

1.— Conclusies van REPSOL, S.A.

Verzoekster verzoekt de Tribunal Supremo primair om het cassatieberoep toe te wijzen, om de bestreden beslissing te vernietigen, en om uitspraak te doen over het in eerste aanleg aan de orde zijnde geschilpunt en de aanslag nietig te verklaren wat betreft het deel waarin werd gesteld dat het eigen verbruik dat werd toegerekend aan de verkrijging van producten die volgens richtlijn 2003/96 niet als energieproducten mogen worden aangemerkt, moest worden belast.

Subsidiair en enkel voor het geval dat het Tribunal Supremo overeenkomstig art. 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 meent dat het verbruik van gasvormige brandstoffen en stookolie in de raffinaderijen dat volgens de Inspectie moest worden toegerekend aan de verkrijging van niet-energiegerelateerde producten (art. 2 richtlijn 2003/96) onderworpen is aan de accijns op minerale oliën, vraagt verzoekster **de volgende prejudiciële vraag** voor te leggen aan het HvJ-EU:

[„]Is de uitlegging van art. 47, lid 1, onder b), LIE volgens welke het eigen verbruik van energieproducten in een raffinaderij onderworpen is aan de accijns op minerale oliën naar rato van het aandeel van de door dat eigen verbruik verkregen niet-energiegerelateerde producten, verenigbaar met het Unierecht en meer bepaald met art. 21, lid 3, van richtlijn 2003/96?

Gelet op het feit dat wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- (i) *de in de raffinaderij voor eigen verbruik bestemde energieproducten werden in de raffinaderij zelf geproduceerd;*
- (ii) *deze producten worden hier gebruikt als brandstof in het vervaardigingsproces van energieproducten onder een schorsingsregeling;*
- (iii) *het eigen verbruik ervan houdt verband met de productie van energieproductie binnen het bedrijf zelf en*
- (iv) *bij voornoemd vervaardigingsproces in zijn geheel worden naast energieproducten onvermijdelijk ook andere, ongewenste restproducten verkregen die volgens art. 2 van richtlijn 2003/96 niet worden aangemerkt als [OR. 7] energieproducten (bv. de zwavel die uit de bij voornoemd vervaardigingsproces geproduceerde energieproducten wordt verwijderd)”.*

2.— Vermeende wetsschendingen in de bestreden beslissing.

Deze hebben betrekking op de volgende bepalingen:

- Artikel 47, lid 1, onder b), van wet 38/1992 van 28 december inzake accijnzen [„LIE”]; 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 [„richtlijn 2003/96”].

3.— Ter onderbouwing van deze schendingen aangevoerde argumenten.

Betoogd wordt dat de rechter in eerste aanleg voornoemd artikel 47, lid 1, onder b), LIE en voornoemd artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 ten onrechte aldus heeft uitgelegd dat het aandeel van het eigen verbruik van gasvormige brandstoffen en stookolie dat moet worden toegerekend aan de verkrijging van niet-energiegerelateerde producten onderworpen moet zijn aan de accijns op minerale oliën en dat deze rechter daarmee voorbij is gegaan aan het doel van voornoemde bepalingen, dat erin is gelegen enkel de voor consumptie [door eindverbruikers] bestemde minerale oliën of energieproducten te belasten, en niet de producten die binnen het raffinageproces nodig en verplicht zijn om de eindenergieproducten te kunnen verkrijgen, ook al worden tijdens dit industriële proces ook andere, niet-energiegerelateerde producten verkregen.

Om de gestelde onjuistheid van die uitlegging te onderbouwen, wordt met name gewezen op de verschillende bewoording van de beide richtlijnen en de daaruit voortvloeiende noodzakelijke wetswijziging. Dit wordt als volgt toegelicht: **[OR. 8]**

- Artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81 [OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [tekst van bovengenoemd artikel] hield in dat om het verbruik van minerale oliën niet tot het belastbare feit te rekenen uitdrukkelijk het volgende moest gelden: „voor zover het om verbruik ten behoeve van die productie [(van minerale oliën)] gaat”.

- [Uit] artikel 21, lid 3, van de nieuwe richtlijn 2003/96 [OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [tekst van bovengenoemd artikel] moet volgens het verzoekschrift in cassatie worden afgeleid dat, om te bepalen dat het eigen verbruik belastingvrij is, het uitdrukkelijke doel zoals bedoeld in de vorige richtlijn, niet langer vereist is, en dat het voor deze vrijstelling voldoende is dat het verbruik binnen het productiebedrijf plaatsvindt. **[OR. 9]**

- Ook wordt gesteld dat dit uitleggingscriterium werd gehanteerd door de Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (hoogste rechterlijke instantie van de autonome regio Baskenland) (arrest nr. 503/2016 van 16 november 2016; bestuursrechtelijk beroep 451/2015).
- In de derde rechtsgrond van dat arrest van de Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, waarnaar wordt verwezen in de beslissing die het voorwerp vormt van het onderhavige cassatieberoep, wordt het volgende gesteld:

„Artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96/EG stelt de niet-belastbaarheid niet (negatief) afhankelijk van het feit dat het eigen verbruik van energieproducten binnen het productiebedrijf plaatsvindt om energieproducten te produceren en dat het resultaat van dit verbruik (sensu contrario) enkel verband houdt met de productie van energieproducten. Bovendien zou het absurd zijn een voorwaarde of uitzondering op de regel van niet-belastbaarheid in het leven te roepen aangezien het onvermijdelijk is dat er uit het enkele en ondeelbare productieproces van energieproducten op basis van het eigen verbruik van die producten, niet-energiegerelateerde producten (in dit geval afgeleide producten of restproducten) zoals CO₂ of zwavel voortkomen.

Ook artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81/EEG stelde de toepassing van de niet-belastbaarheidsregeling niet afhankelijk van het verband tussen het eigen verbruik van minerale oliën en de productie van enkel dergelijke producten, maar van het feit dat voornoemd verbruik ten behoeve van deze productie plaatsvindt, waarbij die bepaling, zoals verzoekster ook heeft aangegeven, nog strikter is dan artikel 21, lid 3, van richtlijn 92/81/EEG.

De ter zake toepasselijke communautaire norm neemt om het belastbare feit negatief te definiëren bijgevolg niet het oorzakelijke verband tussen het eigen verbruik van energieproducten, onder een schorsingsregeling, en het resultaat

van dit verbruik in aanmerking, maar het doel ervan dat wordt ontleend aan het verband tussen het eigen verbruik en de productie van energieproducten.

Samenvattend moeten de bestreden aanslagen nietig worden verklaard daar ze het eigen verbruik belasten van energieproducten (gasvormige brandstoffen en stookolie) die in het bedrijf van verzoekster in Biskaje worden geproduceerd om nieuwe producten van die klasse te vervaardigen, waarbij bovendien nog andere producten (zwavel en CO₂) ontstaan”.

In de vijfde rechtsgrond van hetzelfde arrest wordt hieraan nog het volgende toegevoegd:

„De arresten van de Tribunal Supremo van 17 september 2010 (cassatieberoep nr. 4355/2005) en van 18 november 2010 (cassatieberoep nr. 3109/2007) beperkten zich tot aanslagen van de boekjaren 2000 en 2002, waarop [OR. 10] niet richtlijn 2003/96/EG maar richtlijn 92/98/EEG van toepassing was en gelet op de verschillen tussen de niet-belastbaarheidsregeling van het eigen verbruik van minerale oliën zoals vastgesteld in respectievelijk artikel 21, lid 3, en artikel 4, lid 3, van beide richtlijnen[,] waarbij dat van de eerste richtlijn uitgebreider is, mogen voornoemde arresten buiten hun illustratieve waarde niet als basis worden genomen om het onderhavige geschil te beslechten.

Hetzelfde geldt voor de arresten van de Audiencia Nacional (...), met uitzondering van de extrapolatie van de motivering ervan naar de bestreden kwestie in de onderhavige procedure, rekening houdend met wat hierboven wordt gesteld over het ruimere toepassingsgebied van de niet-belastbaarheidsregeling zoals vastgesteld in artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96/EG in vergelijking met die van artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81/EG.

Samenvattend impliceert de uitlegging van artikel 47, lid 1, onder b), [LIE] overeenkomstig de strekking en het toepassingsgebied van artikel [21, lid 3] in samenhang met artikel 2, lid 1, en [2, lid 4, onder b] van richtlijn 2003/96/EG de toepassing van de door verzoekster bepleite niet-belastbaarheid van het eigen verbruik van gasvormige brandstoffen en stookolie in verband met de productie van energieproducten (met inbegrip van asfalt) samen met andere, niet-energiegerelateerde producten (zwavel, CO₂), die door de bestreden aanslagen wordt belast”.

TEN VIJFDE.— Beschikking [OMISSIS] tot toekenning aan de partijen van een termijn om argumenten naar voren te brengen met betrekking tot de opportuniteit van het stellen van een prejudiciële vraag. [interne procedure en herhaling van de prejudiciële vraag die verzoekster wenst voor te leggen]

[OMISSIS] [OR. 11]

[OMISSIS]

TEN ZESDE.— De argumenten van de partijen.

REPSOL stelt in haar argumenten dat het voor de uitkomst van het cassatieberoep essentieel is dat de prejudiciële vraag wordt voorgelegd.

De landsadvocaat, die in het cassatieberoep de Administración General del Estado, de verwerende partij, vertegenwoordigt en verdedigt, verzet zich tegen het voorleggen van de prejudiciële vraag.

Hij betoogt met name dat er sprake is van een wezenlijke overeenkomst tussen de uitzondering van de tweede alinea van artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81/EG en de uitzondering in de tweede alinea van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 en preciseert in dit verband: „*In beide gevallen wordt aangenomen dat er sprake is van een belastbaar feit als het verbruik plaatsvindt voor doeleinden die geen verband houden met de productie van energieproducten*”.

JURIDISCHE ARGUMENTEN

ENIG ARGUMENT.— *Redenen waarom de verwijzende rechter van oordeel is dat een verzoek om een prejudiciële beslissing moet worden gedaan.* [OR. 12]

I.— Om het onderhavige cassatieberoep te beslechten, moet de verwijzende rechter de bepalingen vergelijken van de twee richtlijnen die opeenvolgend van toepassing waren op de bestreden kwestie:

Artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81:

[OMISSIS] [tekst van het voornoemde artikel]

En art. 21, lid 3, van richtlijn 2003/96:

[OMISSIS] [tekst van het voornoemde artikel]

II.— Na voornoemde vergelijking moet worden beslist of de verandering in de bewoordingen van de tweede richtlijn 2003/96, namelijk de verdwijning van de zinsnede „voor zover het om verbruik ten behoeve van die productie gaat”, moet worden beschouwd als een herziening van de regelgeving waardoor ook het eigen verbruik van energieproducten in verband met de eindproducten die in hetzelfde productieproces worden verkregen en niet worden aangemerkt als energieproducten, als niet-belastbaar moet worden beschouwd. [OR. 13]

Met andere woorden: door de uitdrukkelijke toevoeging van de zinsnede „voor zover het om verbruik ten behoeve van die productie [(van minerale oliën)] gaat” kon ervan worden uitgegaan dat richtlijn 92/81 het verbruik dat niet onder het belastbare feit viel, beperkte tot het verbruik dat voldeed aan de voorwaarden dat (a) het plaatsvond in een productieproces van minerale oliën; en (b) daar het een productieproces betrof dat als resultaat zowel minerale oliën als producten die niet als dusdanig werden aangemerkt opleverde, het verbruik dat niet onder het belastbare feit viel beperkt bleef tot het aandeel van het verbruikte gedeelte dat

naar verhouding overeenkwam met het deel van het geproduceerde resultaat dat als minerale olie kon worden aangemerkt.

Nu die zinsnede is verdwenen en sinds richtlijn 2003/96 het verbruik dat „plaatsvindt voor doeleinden die geen verband houden met de productie van energieproducten” een belastbaar feit is, rijst bijgevolg de vraag of de nieuwe regelgeving tot doel had elk verbruik dat enig verband houdt met de productie van energieproducten, dat wil zeggen zowel het verbruik ten behoeve van een productieactiviteit waarbij alleen energieproducten worden geproduceerd, als het verbruik ten behoeve van de productie van bepaalde energieproducten waarbij het onvermijdelijk is dat er nog andere (bij)producten worden verkregen, niet langer als belastbaar feit aan te merken.

Bovendien moet worden uitgemaakt of de verwijzende rechter zijn rechtspraak volgens welke een dergelijk eigen verbruik werd geacht deel uit te maken van het belastbare feit en onderworpen was aan belasting, dient te wijzigen en te verlaten (o.a. arrest van het Tribunal Supremo van 19 september 2010, cassatieberoep nr. 517/2005).

III.— Aangezien het dus gaat om de uitlegging en toepassing van een regel van Unierecht waarvan de betekenis om de hierboven uiteengezette redenen twijfelachtig is, en deze uitlegging en toepassing waarschijnlijk bij een groot aantal processen aan de orde zullen komen, acht de verwijzende rechter het gerechtvaardigd om de prejudiciële vraag, zoals gespecificeerd in het [OR. 14] dictum, te stellen, opdat het HvJ-EU de uitlegging van de nieuwe richtlijn 2003/96 vaststelt met betrekking tot het aan de orde zijnde geschilpunt.

DE KAMER BESLIST HET VOLGENDE:

Ten eerste.— De behandeling van de zaak wordt geschorst tot er een beslissing is in deze prejudiciële procedure.

Ten tweede.— De volgende prejudiciële vraag wordt voorgelegd aan het Hof van Justitie van de Europese Unie:

„Moet artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 van 27 oktober 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 gebruik 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 omwille van het productieproces zelf?”

[OMISSIS] **[OR. 15]** [OMISSIS] [ondertekeningen]