

NLF 2019/1615

## Roemeense heffing op energieproducten en elektriciteit strijdig met Unierecht?

A-G HvJ 16 mei 2019, C-68/18, ECLI:EU:C:2019:422  
 Belastingtijdvak 2009-2011  
 Wetsartikel(en) 267 VWEU

### SAMENVATTING

De Roemeense belastingautoriteiten hebben naar aanleiding van een controle vastgesteld dat Petrotel-Lukoil in de periode van 1 januari 2009 tot en met 31 december 2011 'stookolie 40/42S' en 'stookolie halffabricaat' als verwarmingsbrandstof heeft gebruikt, zowel in haar technologische installaties voor de productie van energieproducten als in haar eigen warmte-krachtcentrale met het oog op het verkrijgen van stoom voor de productie van warmte en elektriciteit. Als gevolg van deze bevindingen hebben de Roemeense belastingautoriteiten op 18 december 2014 een besluit vastgesteld houdende de aanvullende heffing van accijns op het verbruik van de genoemde energieproducten in de warmte-krachtcentrale van Petrotel-Lukoil.

De Curte de Apel București (rechter in tweede aanleg Boekarest, Roemenië) heeft het HvJ om een prejudiciële beslissing over de tariefindeling verzocht.

A-G Szpunar merkt op dat de lidstaten belastingplichtigen uiteenlopende verplichtingen kunnen opleggen om belastingfraude en -ontwijking tegen te gaan. Deze maatregelen mogen er evenwel niet toe leiden dat producten waarvoor geharmoniseerde belastingregels gelden, worden belast op een wijze die in strijd is met het Unierecht. Het HvJ heeft zich reeds aldus over de belasting van energieproducten uitgesproken en zal in deze zaak de gelegenheid hebben om deze rechtspraak te bevestigen. Daarnaast heeft deze zaak betrekking op de wisselwerking tussen de heffing van belasting op energieproducten en op elektriciteit in de specifieke context van



de productie van energieproducten voor het interne gebruik van de producent ervan.

De A-G geeft het HvJ in overweging om de prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

1. Artikel 21, lid 3, Richtlijn Energiebelastingen moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan nationale bepalingen van een lidstaat, of de uitlegging daarvan, die de mogelijkheid bieden tot het belasten van energieproducten die worden geproduceerd binnen een bedrijf dat energieproducten produceert en die voor de doeleinden van deze productie worden gebruikt, ongeacht of zij rechtstreeks of via een ander product, zoals stoom of elektriciteit, worden gebruikt.
2. Artikel 2, lid 3, eerste alinea, Richtlijn Energiebelastingen, gelezen in samenhang met het evenredigheidsbeginsel, moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan nationale bepalingen of aan een nationale praktijk van een lidstaat die de mogelijkheid bieden tot het belasten van een energieproduct waarvoor in de richtlijn geen belastingniveau is vastgesteld en dat wordt gebruikt als verwarmingsbrandstof tegen het tarief voor motorbrandstof, indien de belastingplichtige heeft nagelaten om daarvoor een indeling voor belastingdoeleinden aan te vragen, en om dit belastingtarief ook na de indeling van dat product als verwarmingsbrandstof te handhaven.

### NOOT

#### Achtergrond

Deze zaak betreft de verenigbaarheid van de Roemeense heffing van accijns met de bepalingen van Richtlijn 2003/96 (Richtlijn Energiebelastingen). Deze richtlijn beoogt de energiebelastingen binnen de EU te harmoniseren door onder andere minimumbelastingniveaus voor bepaalde energieproducten vast te stellen en biedt kaders voor belastingvrijstellingen en -verlagingen. De EU-lidstaten kennen verschillende soorten belastingen op energieproducten en elektriciteit. De lidstaten kunnen zelf bepalen via welke heffingen ze de Richtlijn Energiebelastingen implementeren. In Nederland zijn de bepalingen van de Richtlijn Energiebelastingen onder andere geïmplementeerd via de Wet op de accijns en de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm).

### Gebruik van energieproducten voor productie daarvan binnen eigen bedrijf

De belanghebbende in deze zaak is een bedrijf dat motorbrandstoffen, waaronder 'stookolie' en 'stookolie halffabricaat', produceert. Deze brandstoffen werden gebruikt als brandstof in de eigen WKK-installatie van belanghebbende, waarbij warmte/stoom en elektriciteit werden opgewekt. Waarvoor de in de WKK opgewekte warmte en elektriciteit vervolgens zijn gebruikt is niet helemaal duidelijk, maar het lijkt erop dat deze deels zijn aangewend in het productieproces en deels voor andere doeleinden, zoals de verwarming van bedrijfsruimten.

De procedure betreft in de eerste plaats de 'quasi-vrijstelling' van artikel 21, lid 3, Richtlijn Energiebelastingen.<sup>1</sup> Hierin is bepaald dat het verbruik van 'energieproducten', zoals de door belanghebbende geproduceerde brandstoffen, binnen een bedrijf dat energieproducten produceert niet wordt beschouwd als een belastbaar feit, indien dat verbruik bestaat uit binnen het bedrijf geproduceerde energieproducten. Als uitzondering hierop is echter wel sprake van een belastbaar feit indien de genoemde energieproducten worden verbruikt voor andere doeleinden dan de productie van energieproducten. De A-G ziet de regeling van artikel 21, lid 3, Richtlijn Energiebelastingen als een *lex specialis* ten opzichte van artikel 14, lid 1, onderdeel a, Richtlijn Energiebelastingen. Deze laatste bepaling bevat een dwingende 'inputvrijstelling' voor energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor o.a. de productie van elektriciteit.

Volgens de A-G moet de regeling van artikel 21, lid 3, Richtlijn Energiebelastingen zo worden uitgelegd dat het niet uitmaakt of de stookolie in kwestie rechtstreeks dan wel via een ander product, zoals warmte/stoom of elektriciteit opgewekt in een WKK-installatie, in het productieproces wordt gebruikt. Het verbruik van stookolie in de WKK-installatie is volgens de A-G dus onbelast, voor zover deze wordt gebruikt in het productieproces (op grond van artikel 21, lid 3, Richtlijn Energiebelastingen) dan wel voor opwekking van elektriciteit (op grond van artikel 14, lid 1, onderdeel a, Richtlijn Energiebelastingen). Voor zover de stookolie wordt aangewend om kantoren te verwarmen, is de quasi-vrijstelling echter niet van toepassing, aldus de A-G.

Opmerkelijk genoeg meent de A-G — anders dan de Eu-

ropese Commissie — dat alle in de WKK opgewekte en door belanghebbende verbruikte elektriciteit belast is. Weliswaar ziet de 'inputvrijstelling' van artikel 14, lid 1, onderdeel a, Richtlijn Energiebelastingen op in een WKK aangewende energieproducten waarmee elektriciteit wordt opgewekt, maar voor de omgekeerde situatie (dus gebruik van elektriciteit voor de productie van energieproducten) biedt de richtlijn volgens de A-G geen vrijstelling. Nu de belanghebbende de in de WKK opgewekte elektriciteit gebruikt om stookolie te produceren, is dit eigen verbruik van elektriciteit dus belast. De overall-benadering waarbij het 'tussenproduct' niet relevant is, geldt dus volgens de A-G niet voor zelf opgewekte elektriciteit. Hoewel de redenering van de A-G gelet op de tekst van de richtlijnbevestigingen te volgen is, zou dit de facto kunnen leiden tot dubbele belasting. Het is daarom de vraag of het HvJ deze analytische benadering zal volgen of toch een meer holistische benadering zal kiezen, o.a. gelet op het oordeel in de *Turbogás*-zaak.<sup>2</sup>

De vrijstelling van artikel 21, lid 3, Richtlijn Energiebelastingen is in Nederland geïmplementeerd in artikel 2, lid 8, Wet Accijns (de zogenoemde raffinaderijvrijstelling) en in artikel 51, lid 1, Wbm (verbruik van aardgas voor de vervaardiging van aardgas). Voor deze vrijstellingen lijkt de conclusie van de A-G geen gevolgen te hebben. Artikel 50, lid 6, onderdeel d, Wbm bevat een 'outputvrijstelling' van energiebelasting ten aanzien van eigen verbruik van elektriciteit opgewekt in een WKK-installatie. In zoverre lijkt de problematiek die zich in deze zaak voordoet dus niet in Nederland te spelen.

### Misbruikbestrijding mag niet leiden tot heffing in strijd met richtlijn

Het andere punt in deze zaak hield verband met het feit dat de belanghebbende had nagelaten met het oog op de heffing van accijns een indeling van het geproduceerde product als 'stookolie halffabricaat' aan te vragen. Het product is daarom initieel als motorbrandstof tegen een hoog tarief in de heffing betrokken, en de latere correcte indeling van het product heeft niet geleid tot een accijnssteruggave. De achtergrond van de betreffende Roemeense regeling was gelegen in het bestrijden van fraude. Roemenië neemt het standpunt in dat de heffing in kwestie moet dienen als 'sanctie' en afschrikkend

<sup>1</sup> Het betreft strikt genomen geen vrijstelling maar een uitzondering op het belastbare feit.

<sup>2</sup> HvJ 27 juni 2018, C-90/17, ECLI:EU:C:2018:498, NLF 2018/1592, met noot van ondergetekende.

moet werken. De A-G erkent dat lidstaten aan belastingplichtigen bepaalde verplichtingen mogen opleggen om belastingfraude en -ontwijking tegen te gaan. Op basis van het evenredigheidsbeginsel mag dit er volgens de A-G, in lijn met eerdere jurisprudentie van het HvJ, echter niet toe leiden dat energieproducten waarvoor geharmoniseerde regels gelden als sanctie worden belast op een manier die strijdig is met het EU-recht. De A-G meent dat een heffing in strijd met de Richtlijn Energiebelastingen niet is toegestaan indien de belastingplichtige niet heeft voldaan aan zijn administratieve verplichtingen, en dus zeker niet indien de belastingplichtige met vertraging aan zijn verplichtingen heeft voldaan. Gelet op de eerdere jurisprudentie zou het me niet verbazen als het HvJ in deze redenering meegaat.

**Alexander Bosman**

*Loyens & Loeff / Vrije Universiteit*

NLF 2019/1616

## Terechte heffing afvalstoffenbelasting voor verbranding gevaarlijke stoffen

Hof Den Haag 18 juni 2019, 18/00762,

ECLI:NL:GHDHA:2019:1643

**Belastingtijdvak 2015-2016**

**Wetsartikel(en)** 1 onderdeel b, 22 lid 1, 28 lid 1 onderdeel c, 29a Wbm

**Formele relaties**

Rechtbank Den Haag: ECLI:NL:RBDHA:2018:13528 (niet gepubliceerd)

### SAMENVATTING

X (bv; belanghebbende) exploiteert twee afvalenergiecentrales. In de centrales wordt elektriciteit opgewekt door het verbranden van afval. De centrales zijn ingericht voor het verbranden van huishoudelijke afvalstoffen, gemengde bedrijfsafvalstoffen en gemengd sorteeresidu. Ter zake zijn omgevingsvergunningen gegeven door Gedeputeerde Staten van respectievelijk Zuid-Holland en Gelderland.



In de voor een van de centrales afgegeven omgevingsvergunning is met gebruikmaking van de in de Europese afvalstoffenlijst opgenomen zescijferige codes (eural-codes) vastgelegd welke stoffen in de inrichting mogen worden geaccepteerd voor verwerking. Hieruit blijkt dat in de inrichting, naast huishoudelijk afval, bedrijfsafval en sorteeresidu, ook gevaarlijke afvalstoffen mogen worden verbrand. Gevaarlijke afvalstoffen worden separaat geregistreerd en aangevoerd. (Steek)vast gevaarlijk afval wordt gemengd met regulier huishoudelijk afval, bedrijfsafval en sorteeresidu. Vloeibaar gevaarlijk afval wordt direct geïnjecteerd in de verbrandingsovens. In de andere centrale worden geen gevaarlijke afvalstoffen verbrand.

In geschil is of de heffing van afvalstoffenbelasting, voor zover zij gevaarlijke afvalstoffen betreft, in strijd is met de Wbm. Hof Den Haag beantwoordt deze vraag ontkennend. Artikel 28, lid 1, aanhef en onderdeel c, Wbm biedt geen ruimte voor een extensieve interpretatie inhoudende dat het nihiltarief van toepassing is op het verbranden van gevaarlijke afvalstoffen in een inrichting waarin niet alleen huishoudelijke afvalstoffen, gemengde bedrijfsafvalstoffen en gemengd sorteeresidu, maar ook gevaarlijke afvalstoffen mogen worden verbrand. Voor een analoge toepassing van de vrijstelling van afvalstoffenbelasting van ter verwijdering aan een inrichting afgegeven zuiveringsslib dat is bestemd om binnen die inrichting te worden verbrand, ziet het Hof evenmin aanleiding. Ook de vraag of de heffing van afvalstoffenbelasting ter zake van gevaarlijke afvalstoffen in strijd is met het verdragsrechtelijke gelijkheidsbeginsel, beantwoordt het Hof ontkennend. Het Hof volgt hierbij het door het EHRM in zijn arresten Della Ciaja/Italië, Stec/Verenigd Koninkrijk, Carson/Verenigd Koninkrijk en Stummer/Oostenrijk uitgestippelde pad. Ten slotte oordeelt het Hof dat de heffing van afvalstoffenbelasting niet in strijd is met het Europese recht, meer in het bijzonder met het in artikel 14 Kaderrichtlijn afvalstoffen neergelegde beginsel 'de vervuiler betaalt'.

De uitspraak van Rechtbank Den Haag wordt bevestigd. Het hoger beroep van X wordt ongegrond verklaard.