ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

10 juni 1999 *

In zaak C-346/97,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van Länsrätten i Dalarnas län (Zweden), in het aldaar aanhangig geding tussen

Braathens Sverige AB, voorheen Transwede Airways AB,

en

Riksskatteverket,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 8, lid 1, van richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (PB L 316, blz. 12),

wijst

* Procestaal: Zweeds.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, president van de Eerste kamer, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), C. Gulmann, D. A. O. Edward en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: N. Fennelly
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Transwede Airways AB, vertegenwoordigd door P. Römbo, advocaat te Göteborg,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Simonsson, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Braathens Sverige AB, vertegenwoordigd door P. Römbo, H. Norinder, advocaat te Lund, en P. Thungren, advocaat te Göteborg; Riksskatteverket, vertegenwoordigd door M.-B. Remstam, processansvarig, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Simonsson, ter terechtzitting van 17 september 1998,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 november 1998,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 3 september 1997, ingekomen ter griffie van het Hof op 6 oktober daaraanvolgend, heeft Länsrätten i Dalarnas län krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 8, lid 1, van richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (PB L 316, blz. 12).

2 Deze vragen zijn opgeworpen in het kader van een geschil tussen Braathens Sverige AB (voorheen Transwede Airways AB; hierna: „Braathens") en de Zweedse belastingdienst betreffende de betaling van een nationale milieubelasting op de binnenlandse commerciële luchtvaart over de perioden tussen januari 1995 en juni 1996.

De gemeenschapsregeling

3 Artikel 1 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 L 76, blz. 1), bepaalt:

„1. Deze richtlijn behelst de regeling van de producten onderworpen aan accijnzen en andere indirecte belastingen die direct of indirect worden geheven op het verbruik van die producten, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde en de door de Europese Gemeenschappen vastgestelde belastingen.

2. De bijzondere bepalingen betreffende de structuren en de tarieven van de accijnzen worden vervat in specifieke richtlijnen."

4 Artikel 3, leden 1 en 2, van deze richtlijn luidt:

„1. Deze richtlijn is op communautair niveau van toepassing op de volgende producten zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen:

— minerale oliën,

— alcohol en alcoholhoudende dranken,

— tabaksfabrikaten.

2. Op de in lid 1 genoemde producten mogen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden geheven, mits daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting."

5 Volgens artikel 1, leden 1 en 2, van richtlijn 92/81 heffen de lidstaten een geharmoniseerde accijns op minerale oliën overeenkomstig deze richtlijn en stellen zij hun tarieven vast overeenkomstig richtlijn 92/82/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven voor minerale oliën (PB L 316, blz. 19).

6 Minerale oliën waarvoor in richtlijn 92/82 geen accijnstarief is bepaald, zijn volgens artikel 2, lid 2, van richtlijn 92/81 „aan accijns onderworpen indien zij zijn bestemd voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als brandstof voor verwarming of als motorbrandstof. Het toe te passen tarief wordt, naar gelang van het gebruik, vastgesteld op het tarief voor de gelijkwaardige brandstof voor verwarming of motorbrandstof."

7 Artikel 8, lid 1, van richtlijn 92/81 bepaalt:

„1. Ongeacht de algemene bepalingen inzake vrijgesteld gebruik van accijnsproducten van richtlijn 92/12/EEG en onverminderd andere communautaire bepalingen, verlenen de lidstaten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns voor de onderstaande producten, op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen:

(...)

b) minerale oliën die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor andere luchtvaart dan particuliere plezierluchtvaart.

In deze richtlijn wordt onder 'particuliere plezierluchtvaart' verstaan: het gebruik van een luchtvaartuig door de eigenaar daarvan of door de natuurlijke of rechtspersoon die het gebruik daarvan geniet door huur of anderszins, voor andere dan commerciële doeleinden en met name voor andere doeleinden dan voor het vervoer van personen of goederen of voor het verrichten van diensten onder bezwarende titel, dan wel ten behoeve van overheidsinstanties.

De lidstaten kunnen deze vrijstelling beperken tot leveringen van reactiemotorbrandstof (GN-code 2710 00 51);

(...)"

De nationale regeling

8 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat de Lag (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik (wet inzake milieubelasting op de binnenlandse luchtvaart; hierna: „wet van 1988") bepaalde, dat ter zake van de commerciële binnenlandse luchtvaart aan de staat een milieubelasting moest worden betaald, die werd berekend over het brandstofverbruik en de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide.

9 In 1995 en 1996 werd deze belasting krachtens § 6, lid 1, van de wet van 1988, in de versie welke van toepassing was op de feiten van het hoofdgeding, berekend op basis van de gegevens betreffende het brandstofverbruik en de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide van het betrokken type luchtvaartuig tijdens een gemiddelde vlucht, welke waren verstrekt door het Luftfartsverk (Zweedse luchtvaartdienst). Volgens § 6, lid 2, van de wet van 1988 bedroeg de belasting 1 SKR per kilo verbruikte vliegtuigbrandstof en 12 SKR per kilo uitgestoten koolwaterstof en stikstofmonoxide per vlucht. Indien er geen betrouwbare

gegevens betreffende de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide in de zin van § 6, lid 1, van de wet van 1988 beschikbaar waren, werd de belasting berekend volgens een methode die was gebaseerd op het hoogst toelaatbare startgewicht van het luchtvaartuig.

10 De wet van 1988 is bij de Lag (1996:1407) ingetrokken met ingang van 1 januari 1997. Sedert die datum zijn vliegtuigbenzine en kerosine ingevolge de Lag (1994:1776) om skatt på energi (wet inzake energiebelastingen) vrijgesteld van de energie- en kooldioxidebelasting.

Het hoofdgeding

11 Skattemyndigheten i Kopparbergs län (sedert 1 januari 1997 genaamd Skattemyndigheten i Dalarnas län; hierna: „belastingdienst") vorderde bij verschillende belastingaanslagen van Braathens betaling van de in § 6 van de wet van 1988, zoals gewijzigd, bedoelde belasting over de tijdvakken tussen januari 1995 en juni 1996. Op een door Braathens tegen deze belastingaanslagen ingediend bezwaarschrift werden deze bevestigd bij een beschikking van de belastingdienst van 15 augustus 1996. Daarop ging Braathens in beroep bij Länsrätten i Dalarnas län.

12 Bij beschikking van de verwijzende rechter betreffende een aantal tijdvakken en bij beschikking van de belastingdienst betreffende andere tijdvakken is Braathens uitstel van betaling van de belasting verleend op grond dat de uitslag van het hoofdgeding onzeker was. Bij beschikking van 12 juni 1997 is in de procedure in het hoofdgeding Riksskatteverket (nationale belastingdienst) in de plaats gesteld van Skattemyndigheten i Dalarnas län.

De prejudiciële vragen

13 Voor de verwijzende rechter hebben partijen in het hoofdgeding uiteenlopende standpunten verdedigd met betrekking tot de vragen of de onderhavige belasting onder de werkingssfeer van richtlijn 92/81 viel, of deze richtlijn rechtstreekse werking had en of deze belasting kon worden opgesplitst in een gedeelte dat wel en een gedeelte dat niet in overeenstemming met het gemeenschapsrecht was. Van oordeel dat twijfel omtrent het op deze vragen te geven antwoord geoorloofd was, heeft de verwijzende rechter besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de navolgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Zijn de in casu beschreven belastingmaatregelen — die zijn getroffen krachtens de Lag (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik — in strijd met richtlijn 92/81/EEG van de Raad (de richtlijn betreffende minerale oliën), waarvan artikel 8, lid 1, sub b, bepaalt, dat de lidstaten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns verlenen voor minerale oliën die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor andere luchtvaart dan particuliere plezierluchtvaart?

2) Zo ja, kan artikel 8, lid 1, sub b, van de richtlijn betreffende minerale oliën dan worden geacht rechtstreekse werking te hebben, zodat deze bepaling door een particulier voor een nationale rechterlijke instantie tegen een overheidsdienst kan worden ingeroepen?

3) Indien de richtlijn betreffende minerale oliën in het onderhavige geval van toepassing is, kunnen dan de betrokken belastingmaatregelen worden opgesplitst in een gedeelte dat wel en een gedeelte dat niet in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht, op grond dat de Zweedse milieubelasting gedeeltelijk op basis van het brandstofverbruik en gedeeltelijk op basis van de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide wordt berekend?"

De eerste en de derde prejudiciële vraag

14 Vooraf zij eraan herinnerd, dat het Hof volgens vaste rechtspraak zich in het kader van artikel 177 van het Verdrag niet kan uitspreken over de verenigbaarheid van nationale bepalingen met het gemeenschapsrecht. Het is daarentegen wel bevoegd, de nationale rechter alle uitleggingselementen betreffende dit recht te verschaffen, aan de hand waarvan hij deze verenigbaarheid ter beslechting van de voor hem aanhangige zaak kan beoordelen (zie in het bijzonder arrest van 15 juli 1964, Costa, 6/64, Jurispr. blz. 1199).

15 Bijgevolg dienen de eerste en de derde vraag aldus te worden gelezen, dat de nationale rechter in wezen wenst te vernemen, of artikel 8, lid 1, van richtlijn 92/81 zich verzet tegen de heffing van een belasting, zoals de belasting op de binnenlandse commerciële luchtvaart in Zweden, welke wordt berekend op basis van gegevens betreffende het brandstofverbruik en de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide tijdens een gemiddelde vlucht van het gebruikte type luchtvaartuig.

16 Riksskatteverket betoogt dat de belasting waarom het in het hoofdgeding gaat, in werkelijkheid een milieubelasting is die, anders dan Braathens en de Commissie stellen, niet rechtstreeks het brandstofverbruik belast, doch de vervuilende kooldioxide- en koolwaterstof-emissies van de nationale commerciële luchtvaart, zodat de richtlijnen 92/12 en 92/81 niet relevant zijn.

17 Riksskatteverket merkt dienaangaande op, dat uit de totstandkomingsgeschiedenis van de wet van 1988 blijkt, dat het doel van de wetgever was: de vervuiling door de luchtvaart te beperken, het gedeelte van de macro-economische kosten van de vervuiling door de emissie van uitlaatgassen door de luchtvaart te laten betalen en de ontwikkeling van schonere vliegtuigmotoren te stimuleren.

18 Volgens Riksskatteverket kan deze vervuiling het best worden bepaald door een methode waarbij de hoeveelheid door het luchtvaartuig uitgestoten vervuilende stoffen wordt berekend, hetgeen ofwel op basis van het aantal liters verbruikte brandstof ofwel op basis van de uitgestoten hoeveelheid vervuiling kan geschieden.

19 Riksskatteverket betoogt dat met het brandstofverbruik geen rekening wordt gehouden bij de berekening van de vervuiling als gevolg van de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide, die de maatstaf van heffing is voor een gedeelte van de belasting waarom het in het hoofdgeding gaat. De berekening geschiedt op basis van door de luchtvaartdienst verstrekte inlichtingen betreffende deze emissies per type luchtvaartuig tijdens een gemiddelde vlucht, waaruit een gemiddelde vervuiling kan worden afgeleid.

20 Voor het gedeelte van de onderhavige belasting dat betrekking heeft op de emissie van kooldioxide als gevolg van de verbranding van brandstof in de tank van het luchtvaartuig, is volgens Riksskatteverket de gevolgde methode, die uitgaat van de inlichtingen betreffende het brandstofverbruik, het meest nauwkeurig. In feite gaat het om een forfaitaire berekening van het gemiddeld verbruik van een luchtvaartuig tijdens een standaardvlucht, zodat deze belasting ter zake van elke vlucht wordt geheven en niet ter zake van de feitelijk verbrande hoeveelheid kerosine, zodat het geen belasting op het verbruik van brandstof is.

21 Riksskatteverket concludeert dat voor zover de belasting waarom het in het hoofdgeding gaat, geen belasting op de verbruikte brandstof is, doch een milieubelasting op vervuilende emissies van de binnenlandse commerciële luchtvaart, de richtlijnen 92/12 en 92/81 niet van toepassing zijn. Subsidiair stelt het, dat het gedeelte van deze belasting waarvan de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide de maatstaf van heffing vormt, in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht, aangezien er geen rechtstreeks verband tussen het brandstofverbruik en deze emissies bestaat.

22 Opgemerkt zij dat de belasting waarom het in het hoofdgeding gaat, wordt berekend op basis van de door de nationale luchtvaartdienst verstrekte gegevens betreffende het brandstofverbruik en de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide van het betrokkene type luchtvaartuig tijdens een gemiddelde vlucht.

23 Richtlijn 92/12 is volgens artikel 1, lid 1, van toepassing op de producten die zijn onderworpen aan accijnzen en andere indirecte belastingen die, zij het zelfs indirect, op het verbruik van die producten worden geheven. Zoals Braathens en de Commissie terecht hebben opgemerkt, bestaat er overigens een rechtstreeks en onlosmakelijk verband tussen het brandstofverbruik en de bij de wet van 1988 bedoelde vervuilende stoffen die tijdens dit verbruik worden uitgestoten, zodat zowel het gedeelte van de litigieuze belasting dat op basis van de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide wordt berekend, als het gedeelte dat op basis van het brandstofverbruik wordt vastgesteld ter zake van de emissie van kooldioxide, voor de toepassing van de richtlijnen 92/12 en 92/81 als een belasting op het brandstofverbruik zelf moet worden beschouwd.

24 Uit artikel 8, lid 1, sub b, van richtlijn 92/81 volgt, dat een belasting als in het hoofdgeding aan de orde is, onverenigbaar is met de bij vorengenoemde richtlijnen ingevoerde regeling betreffende de geharmoniseerde accijns. Indien de lidstaten namelijk een andere indirecte belasting mogen heffen op de producten die, zoals in casu, overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub b, van richtlijn 92/81 van de geharmoniseerde accijns moeten worden vrijgesteld, zou deze bepaling elk nuttig effect worden ontnomen.

25 Een lidstaat die een dergelijke belasting heeft ingevoerd, kan zich dus niet op de in artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 vastgestelde mogelijkheid beroepen om voor de aan geharmoniseerde accijns onderworpen producten nationale belastingen met specifieke doeleinden te handhaven of in te voeren.

26 Bijgevolg dient op de eerste en de derde vraag te worden geantwoord, dat artikel 8, lid 1, van richtlijn 92/81 zich verzet tegen de heffing van een belasting op de binnenlandse commerciële luchtvaart, zoals die waarom het in het

hoofdgeding gaat, welke wordt berekend op basis van gegevens betreffende het brandstofverbruik en de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide tijdens een gemiddelde vlucht van het gebruikte type luchtvaartuig.

De tweede prejudiciële vraag

27 Volgens Riksskatteverket heeft richtlijn 92/81 geen rechtstreekse werking. Enerzijds heeft deze richtlijn namelijk ten doel de wettelijke regelingen van de lidstaten te harmoniseren en roept zij dus geen rechten voor particulieren in het leven, en anderzijds is zij niet nauwkeurig en duidelijk genoeg en moeten voor de toepassing van de richtlijn aanvullende procedurevoorschriften worden vastgesteld.

28 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

29 Volgens de rechtspraak van het Hof kan in alle gevallen waarin bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig lijken te zijn, wanneer niet tijdig uitvoeringsmaatregelen zijn vastgesteld, op deze bepalingen een beroep worden gedaan tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de richtlijn in overeenstemming is of wanneer die bepalingen rechten vastleggen die de particulieren tegenover de staat kunnen doen gelden [zie met betrekking tot artikel 13 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), arrest van 19 januari 1982, Becker, 8/81, Jurispr. blz. 53, punt 25].

30 Ofschoon richtlijn 92/81 de lidstaten een meer of minder ruime beoordelingsvrijheid bij de uitvoering van sommige bepalingen daarvan laat, kan de particulier toch niet het recht worden ontzegd om een beroep te doen op die bepalingen die naar hun inhoud uit het geheel kunnen worden losgemaakt en als zodanig kunnen

worden toegepast (zie mutatis mutandis arrest Becker, reeds aangehaald, punt 29).

31 Dit is in casu het geval. Artikel 8, lid 1, sub b, van richtlijn 92/81 legt de lidstaten namelijk een duidelijke en nauwkeurige verplichting op om de brandstof die voor andere luchtvaart dan particuliere plezierluchtvaart wordt gebruikt, niet aan de geharmoniseerde accijns te onderwerpen. Bovendien kan de beoordelingsvrijheid die aan de lidstaten wordt gelaten in de aanhef van artikel 8, lid 1, volgens hetwelk de vrijstellingen door de lidstaten worden verleend „op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen", niet afdoen aan het onvoorwaardelijke karakter van de in deze bepaling bedoelde vrijstellingsverplichting (zie mutatis mutandis arrest Becker, reeds aangehaald, punten 32-35).

32 Zo gezien is de verplichting om de brandstof die voor andere luchtvaart dan particuliere plezierluchtvaart wordt gebruikt, van de geharmoniseerde accijns vrij te stellen, voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk om aan particulieren het recht te verlenen om zich voor de nationale rechter daarop te beroepen om zich te verzetten tegen een nationale regeling die onverenigbaar is met deze verplichting.

33 Bijgevolg dient op de tweede vraag te worden geantwoord, dat de in artikel 8, lid 1, sub b, van richtlijn 92/81 bedoelde verplichting om minerale oliën die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor andere luchtvaart dan particuliere plezierluchtvaart, van de geharmoniseerde accijns vrij te stellen, door particulieren voor de nationale rechter kan worden ingeroepen tegen een nationale regeling die onverenigbaar is met deze verplichting.

Kosten

34 De kosten door de Commissie wegens indiening van haar opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door Länsrätten i Dalarnas län bij beschikking van 3 september 1997 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Artikel 8, lid 1, van richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën, verzet zich tegen de heffing van een belasting op de binnenlandse commerciële luchtvaart, zoals die waarom het in het hoofdgeding gaat, welke wordt berekend op basis van gegevens betreffende het brandstofverbruik en de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide tijdens een gemiddelde vlucht van het gebruikte type luchtvaartuig.**

2) **De in artikel 8, lid 1, sub b, van richtlijn 92/81 bedoelde verplichting om minerale oliën die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor andere**

luchtvaart dan particuliere plezierluchtvaart, van de geharmoniseerde accijns vrij te stellen, kan door particulieren voor de nationale rechter worden ingeroepen tegen een nationale regeling die onverenigbaar is met deze verplichting.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Edward Wathelet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 10 juni 1999.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

J.-P. Puissochet