



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. SHARPSTON
fremsat den 22. maj 2014¹

Sag C-426/12

X

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Nederlandene))

»Direktiv 2003/96/EF — EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet — dobbelt anvendelse af energiprodukter«

1. Rådets direktiv 2003/96/EF² indførte en ordning med harmoniserede minimumsafgiftssatser for alle energiprodukter og elektricitet³. Visse energiprodukter, herunder dem, der anses for at have dobbelt anvendelsesformål, er udtrykkeligt udelukket fra direktivets anvendelsesområde. I denne anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appelretten i 's-Hertogenbosch (Nederlandene)) er Domstolen blevet bedt om at udtale sig om, hvordan udtrykket »dobbelt anvendelse« i dette direktivs forstand skal forstås. Den forelæggende ret ønsker desuden oplyst, om nationale lovgivere er begrænset af et EU-retligt begreb om, hvad der udgør dobbelt anvendelse, såfremt de vælger at indføre nationale bestemmelser med henblik på at beskatte sådanne energiprodukter.

Retsforskrifter

Direktiv 2003/96

2. Følgende betragtninger til direktiv 2003/96 er relevante:

- »(2) Manglen på EF-bestemmelser om minimumsbeskatning af elektricitet og andre energiprodukter end mineralolier kan være til skade for et velfungerende indre marked.
- (3) Et velfungerende indre marked og gennemførelsen af formålene med EF's øvrige politikker kræver, at der fastsættes minimumsafgiftssatser på EF-plan for de fleste energiprodukter, herunder elektricitet, naturgas og kul.
- (4) Betydelige forskelle mellem medlemsstaternes energiafgiftssatser vil kunne vise sig at modarbejde et velfungerende indre marked.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Direktiv af 27.10.2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT L 283, s. 51) (herefter »direktivet«).

3 — Det fremgår ikke af direktivet, hvorvidt elektricitet er, eller ikke er, et energiprodukt. Det følger imidlertid af artikel 2, stk. 2, at elektricitet er omfattet af direktivets anvendelsesområde.

- (5) Fastsættelse af passende EF-minimumsafgiftssatser for beskatning kan gøre det muligt at formindske de nuværende forskelle mellem de nationale afgiftssatser.
- (6) I henhold til traktatens artikel 6 skal miljøbeskyttelseskrav integreres i udformningen og gennemførelsen af Fællesskabets politikker på andre områder.
- (7) Som signatar af De Forenede Nationers rammekonvention om klimaændringer har Fællesskabet ratificeret Kyoto-protokollen. Beskatning af energiprodukter og, når det er relevant, elektricitet er et af de mulige instrumenter til at nå Kyoto-protokollens mål.

[...]

- (22) Energiprodukter skal generelt være underlagt fællesskabsregler, når de anvendes som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof. Det er derfor i overensstemmelse med afgiftsordningens karakter og logik, at reglerne ikke omfatter dobbelt anvendelse af energiprodukter og anvendelse af energiprodukter til andet end brændsel til opvarmning eller motorbrændstof, samt til mineralogiske processer. Elektricitet, der anvendes til lignende formål, behandles på samme måde.«

3. Direktivets artikel 1 kræver, at medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med direktivets bestemmelser.

4. Direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), sammenholdt med artikel 2, stk. 5, bestemmer, at udtrykket »energiprodukter« bl.a. omfatter varer »under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715«⁴. Kul kan klassificeres under KN-kode 2701, 2702 eller 2704.

5. Visse former for anvendelse af energiprodukter falder uden for direktivets anvendelsesområde⁵. Disse tilfælde er nævnt i artikel 2, stk. 4, litra b), der bestemmer:

»Dette direktiv finder ikke anvendelse på:

[...]

Følgende anvendelser af energiprodukter og elektricitet:

- energiprodukter, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning
- dobbelt anvendelse af energiprodukter

Et energiprodukt har en dobbelt anvendelse, når det anvendes både som brændsel til opvarmning og til andre formål end som motorbrændstof og brændsel til opvarmning. Anvendelse af energiprodukter til kemisk reduktion og til elektrolyse og metallurgiske processer skal anses for dobbelt anvendelse

- elektricitet, der fortrinsvis anvendes til kemisk reduktion og i elektrolyse og metallurgiske processer
- elektricitet, såfremt udgifterne hertil udgør mere end 50% af omkostningerne ved et produkt. [...]

4 — Jf. Kommissionens forordning (EF) nr. 2031/2001 af 6.8.2001 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT L 279, s. 1). For en god ordens skyld kan det være nyttigt at holde sig for øje, at KN-koden indeholder en general beskrivelse af hvert produkt, som i visse tilfælde er yderligere underinddelt i mere specifikke beskrivelser af bestemte produkter. Den generelle beskrivelse af produkter under KN-kode 2701 er således: »Stenkul samt stenkulsbriketter og lignende fast brændsel fremstillet af stenkul«, og denne kode omfatter bl.a. antracit (KN-kode 2701 11). KN-kode 2702 omfatter brunkul. KN-kode 2704 omfatter koks og halvkoks af stenkul, brunkul eller tørv. Se nærmere under punkt 17 nedenfor.

5 — Jf. endvidere punkt 37 nedenfor.

— mineralogiske processer [...]«

6. Artikel 4, stk. 1, bestemmer, at medlemsstaterne skal fastsætte de minimumssatser for beskatning, der er fastsat i direktivet for energiprodukter såsom kul, der omhandles i artikel 2.

7. Artikel 9, stk. 1, anfører, at minimumsafgiftssatserne for brændsel til opvarmning skal fastsættes i henhold til direktivets bilag I, tabel C⁶.

8. Medlemsstaterne var forpligtede til at gennemføre direktivet i national ret senest den 31. december 2003 og at anvende disse bestemmelser fra den 1. januar 2004⁷. De nationale gennemførelsesforanstaltninger skal indeholde en henvisning til direktivet eller skal ved offentliggørelsen være ledsaget af en sådan henvisning⁸.

Nationale retsfor skrifter

9. Wet belastingen op milieugrondslag (lov om forbrugsafgifter til beskyttelse af miljøet, herefter »Wbm«) fastsætter en afgiftspligt for kulprodukter henhørende under KN-kode 2701, 2702 og 2704, der anvendes til opvarmning⁹. Afgiftspligten indtræder ved varernes levering til den pågældende afgiftspligtige. Der indrømmes afgiftsfritagelse, såfremt sådanne produkter har »dobbelt anvendelse«¹⁰. Dobbelt anvendelse omfatter anvendelsen af kulprodukter både som brændsel til opvarmning og til andre formål end som motorbrændstof og brændsel til opvarmning¹¹. Der er afgiftsfritagelse ved dobbelt anvendelse af kul, og de kompetente nationale myndigheder refunderer den erlagte afgift, når kul ikke anvendes som brændstof, eller når der er dobbelt anvendelse af de pågældende kulprodukter¹².

10. Den forelæggende ret har anført, at det synes at fremgå af parlamentsdokumenterne, som indeholder forarbejderne til Wbm's artikel 20, at formålet med at medtage en definition af udtrykket »dobbelt anvendelse« i artikel 20, litra e), er at sikre, at den nationale lovgivning er tilpasset direktivet¹³.

11. Lovgivningens forarbejder viser, at:

»I artikel 20 optages i et nyt litra definitionen på dobbelt anvendelse, som knytter sig til definitionen i direktivet om energibeskatning [¹⁴]. Med dobbelt anvendelse sigtes der til en anvendelse af kullet, hvor kullet, ud over at tjene som brændsel, også har en eller flere andre funktioner. Anvendelse af kul til kemisk reduktion eller til metallurgiske processer anses for dobbelt anvendelse. Som dobbelt anvendelse betragtes ikke situationer, hvor alene et produkt fra kulforbrændingen (eksempelvis CO₂) nyttiggøres, mens selve kullet kun anvendes som brændsel«¹⁵.

6 — Kul og koks (KN-koder 2701, 2702 og 2704) udgør tabellens punkt 6.

7 — Artikel 28, stk. 1 og 2.

8 — Artikel 28, stk. 3.

9 — Artikel 20, sammenholdt med artikel 21.

10 — Artikel 26.

11 — Artikel 20, litra e).

12 — Artikel 26, stk. 3.

13 — *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 758, nr. 3, forklarende note, s. 7 og 8.

14 — Bl.a. direktiv 2003/96/EF.

15 — *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 758, nr. 3, forklarende note, s. 32.

12. Endvidere anføres det i forarbejderne til Wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet op de accijns (implementatie richtlijn Energiebelastingen) (ændring af lov om afgifter til beskyttelse af miljøet og lov om punktafgifter (gennemførelse af direktivet om energibeskatning)), at:

»Ved anvendelse af kul, der er forarbejdet til kokskul, til andre funktioner end som brændsel, ses der bort fra afgiften. Andre funktioner kan omfatte funktionen som råmateriale og reduktionsfunktionen. Et eksempel på en sådan anvendelse af kul er fremstillingen af råjern«¹⁶.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

13. Appellanten i hovedsagen, X, producerer sukker og produkter, der indeholder sukker af sukkerroer. Til brug for fremstillingen af sukker modtog X levering af kul¹⁷ og betalte den skyldige brændstofafgift i overensstemmelse med Wbm.

14. I processen med fremstilling af sukker fra sukkerroer indgår flere faser¹⁸. Det første trin består i at ekstrahere sukkersaften fra sukkerroen. Herefter renses sukkersaften, hvorefter den tyndsaff, der er resultatet af rensningsprocessen, inddampes og udkrystalliseres, hvilket endelig resulterer i sukkerkrystaller. Denne proces fører også et bundfald med sig, et kalkgødningsbiprodukt, der anvendes inden for landbruget til at opretholde jordens pH-balance. Bundfaldet kaldes kalkslam og består hovedsagligt af calciumkarbonat.

15. For at rense råsaften, som er udvundet af sukkerroen, har sukkerproducenten brug for kalkovngas. For at frembringe denne gas blandes kalksten og kul på forhånd og indbringes herefter i kalkovnen. Ved den kemiske reaktion i kalkovnen opstår der kalkovngas (en blanding af kuldioxid (CO₂) hidrørende fra kullet og kalkstenen selv samt kvælstof udvundet af luften). Kalkovngas indeholder ca. 40% kvælstof, og den skal være fri for urenheder. Andre stoffer end kul er ikke egnede til fremstilling af den nødvendige »rene« kalkovngas. Samtidig hermed anvendes kalkovnen til at fremstille brændt kalk. Ved opvarmning af kalksten (calciumcarbonat bestående af ca. 97% CaCO₃) til en tilstrækkelig høj temperatur¹⁹ frembringes CO₂ ved en reaktion med kul (som har et højt kulstofindhold bestående af ca. 85% C-atomer) og ilt (O₂) fra luften. Denne reaktion frigør varme, som anvendes til at opløse kalkstenen til brændt kalk og kuldioxid (dissociation).

16. I alle sukkerroefabrikker (i Nederlandene) fremstilles den brændte kalk og den CO₂, der er nødvendige til rensning af saften, på selve fabrikken i en kalkovn.

17. Ca. 12% af kalkovngassen udledes i luften. Det resterende (88%) anvendes til karbonisering²⁰. Efter at kalkovngassen har været anvendt til karbonisering, udblæses en del af den (såkaldt røggas fra karbonering). Ca. en fjerdedel af den CO₂, der anvendes til karboniseringen, går tabt på denne måde. Den resterende CO₂ absorberes i kalkslammet.

16 — *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 207, nr. 3, s. 12.

17 — I sin forelæggelsesafgørelse har den forelæggende ret også nævnt kokskul og antracit. Jeg anvender den overordnede betegnelse »kul« til at omfatte alle produkter, der henhører under de pågældende KN-koder, herunder både kokskul og antracit.

18 — Forelæggelsesafgørelsen fra *Gerechthof 's-Hertogenbosch* indeholder en nyttig og teknisk detaljeret gennemgang, som jeg sammenfatter i punkt 14-17 i dette forslag til afgørelse.

19 — Den kemiske formel for fremstilling af brændt kalk og kalkovngas er som følger: $\text{CaCO}_3 + \text{varme} \rightarrow \text{CaO} + \text{CO}_2$. Når et stof opvarmes, giver varmen (en form for energi) partiklerne energi til at bevæge sig, hvilket, hvis de er stærke nok, brækker båndene mellem partiklerne, som holder stoffet sammen.

20 — Karbonisering er kemisk reaktion, hvor calciumhydroxid reagerer med kuldioxid og danner det uopløselige calciumkarbonat. Den kemiske formel er $\text{Ca(OH)}_2 + \text{CO}_2 \rightarrow \text{CaCO}_3 + \text{H}_2\text{O}$. Udtrykket »karbonisering« anvendes også som betegnelse for den proces, hvor råsaften, som er udvundet af sukkerroen, renses.

18. Ved skrivelse af 7. marts 2008 har X anmodet om en refundering af 97 114,23 EUR for den erlagte brændstofafgift. De kompetente myndigheder afslog denne anmodning ved afgørelse af 24. april 2008. X indbragte denne afgørelse ved første instans uden at få medhold. Herefter appellerede X denne afgørelse til *Gerechthof 's-Hertogenbosch*, der har forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

- »1) Er der tale om dobbelt anvendelse som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 4, litra b) [...], når kul (varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704) anvendes som brændsel til opvarmning i en kalkovn, og den kuldioxid, der frembringes af kullet (og kalksten) i denne kalkovn, tjener til produktion af kalkovngas, som derefter anvendes til rensning af råsaft udvundet af sukeroer, til hvilket formål kalkovngas er uundværlig?
- 2) Er der tale om dobbelt anvendelse som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), når kul (varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704) anvendes som brændsel til opvarmning, og den ved opvarmningen fremkomne kuldioxid, der er optaget i kalkovngassen, ved den førnævnte efterfølgende rensning for 66%'s vedkommende optages i kalkslammet, der herefter sælges til agrarsektoren som kalkgødning?
- 3) Såfremt der er tale om dobbelt anvendelse som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), finder direktivet da ikke anvendelse i betragtning af den (bogstavelige) affattelse af dets artikel 2, stk. 4, således at den pågældende ikke [ved fortolkningen af det nationalretlige begreb for dobbelt anvendelse i *Wbm's* artikel 20, litra e)] kan påberåbe sig direktivets direkte virkning?
- 4) Såfremt der er tale om dobbelt anvendelse som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), og direktivet (følgelig) ikke finder anvendelse, er EU-retten da til hinder for en efter national ret mere snæver fortolkning af begrebet dobbelt anvendelse end en fortolkning efter direktivet ved oprævning af en afgift som den foreliggende brændstofafgift?«

19. Der er indgivet skriftlige indlæg af X, af den nederlandske regering og af Europa-Kommissionen, som alle har afgivet mundtligt indlæg under retsmødet den 12. december 2013.

Bedømmelse

20. Medlemsstaterne skal som et minimum anvende minimumssatserne for beskatning af energiprodukter, såsom kul, i overensstemmelse med direktivet²¹. I sukkerfremstillingsprocessen, der er beskrevet af den forelæggende ret, anvendes kul som brændsel til opvarmning. Idet de præjudicielle spørgsmål ikke omhandler energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof, skal jeg begrænse min vurdering til den mulige dobbelte anvendelse af energiprodukter, hvor den ene anvendelse er som brændsel til opvarmning.

Det første og det andet spørgsmål: dobbelt anvendelse

21. Med det første og det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret at få fastlagt betydningen af »dobbelt anvendelse« som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), andet led, i forhold til sukkerfremstilling og biproduktet kalkgødning, som fremkommer ved denne proces. Idet der er en tæt indbyrdes forbindelse mellem disse spørgsmål, vil jeg behandle dem samlet.

21 — Artikel 1, artikel 4, stk. 1, og artikel 9, stk. 1.

22. X har gjort gældende, at anvendelsesområdet for EU-begrebet om »dobbelt anvendelse« ikke er nærmere defineret i direktivet. Selv om der gives visse illustrative eksempler på dobbelt anvendelse, er disse eksempler ikke udtømmende. Der er intet i direktivet, der angiver, om ordene dobbelt anvendelse skal fortolkes bredt eller snævert. Ikke desto mindre skal dette udtryk fortolkes ensartet i alle medlemsstater.

23. I den nærværende kontekst består dobbelt anvendelse ifølge X i at anvende kul som brændsel på den ene side og, på den anden side, ved at frembringe en gasart, CO₂, der er nødvendig som en integreret del af fremstillingsprocessen af både sukker og biproduktet kalkgødning. Den CO₂, der dannes ved forbrænding af kul, spiller en vigtig rolle i karboneringsprocessen, og det kul, hvorfra det udledes, anvendes til andre formål end at producere varme. Det opfylder derfor EU-definitionen af dobbelt anvendelse. Uden brug af kul ville fremstillingsprocessen af både sukker og kalkgødning ikke finde sted på den mest optimale måde. Direktivet sonderer ikke mellem anvendelsen af energiprodukter som råmaterialer i produktionen af slutprodukter, som forbrugsmaterialer eller som anvendelse som materialer, der kan tilføre en merværdi til sådanne produkter. Direktivet præciserer heller ikke, at det pågældende energiprodukt skal anvendes til opvarmning og til et andet formål samtidigt, for at der foreligger dobbelt anvendelse. Der er heller ikke noget, der antyder, at direktivets miljøbeskyttelses mål skulle være udslagsgivende ved tekstens fortolkning.

24. Både den nederlandske regering og Kommissionen er af den modsatte opfattelse.

25. Efter deres opfattelse er der i henhold til direktivet alene tale om dobbelt anvendelse, når den energi, der frembringes af produktet, i sig selv anvendes i en anden forbindelse end til produktion af varme. Denne konklusion bekræftes af direktivets betragtninger (navnlig 2.-7. og 22. betragtning). Anvendelsen af energiprodukter til varme udløser en afgift. Det følger heraf, at når energiprodukter alene anvendes til at producere varme, er de undergivet beskatning i overensstemmelse med direktivet. Enhver anden fortolkning ville undergrave det indre markeds funktion. Denne fortolkning bekræftes af forarbejderne²².

26. Kul anvendes i én fase af sukkerfremstillingsprocessen. Den eneste kemiske reaktion, hvori dette kul indgår, er med ilt, som producerer varme, der anvendes for at opløse kalksten ved at nedbryde det til brændt kalk og CO₂. I de efterfølgende faser anvendes kul i sig selv ikke. Det er snarere resterne eller resultaterne af forbrændingen, der efterfølgende anvendes i fremstillingen af sukker og i det resulterende biprodukt kalkgødning.

27. Selv om det er rigtigt, at kul anvendes til samtidig at producere varme og CO₂, som begge er vigtige i produktionen af sukker af sukkerroer, er det nødvendigt – for at besvare det foreliggende spørgsmål – at undersøge anvendelsen af selve energiproduktet frem for det formål, det anvendes til. Her forbrændes kul fuldstændigt, og det har ikke nogen anvendelse herudover.

28. I sine skriftlige indlæg har Nederlandene nævnt to eksempler til støtte for sit synspunkt. Et eksempel på kemisk reduktion i henhold til direktivet er, hvor kul anvendes i fremstillingen af jern fra malm. I denne proces anvendes kul (i) som et stof til opvarmning og (ii) som et reduktionsmiddel. Når kul opvarmes til en tilstrækkelig høj temperatur, vil det få det reduktionsmiddel, der er tilsat oven med jernmalm, til at adskille metallet fra oxiderne. Det råjern, der opnås ved processen, indeholder 4% kulstof, som kommer fra det i produktionsprocessen anvendte kul. I produktionen af råjern anvendes kul således både som brændsel til opvarmning og som et reduktionsmiddel. Modsat sukkerfremstillingsprocessen, hvor der ikke er kulstof i slutproduktet, kan kulstof endvidere findes i det råjern, der fremkommer ved smeltning af jernmalm. Kul har derfor en dobbelt anvendelse ved smeltningen. Et andet eksempel på dobbelt anvendelse er, hvor elektricitet anvendes til at omdanne

22 — Jf. punkt 41 og fodnote 27 nedenfor.

zinkkoncentrater (malm, der indeholder zink) til ren zink. Der er to processer; elektrolyseprocessen og den pyrometallurgiske proces. Elektrolyse virker ved, at elektrisk strøm ledes igennem en zinksulfatopløsning. Dette får zinken til at løsrive sig fra oxiderne, som det sidder sammen med. Elektricitet anvendes også til produktion af varme med henblik på elektrolyse ved raffinering af zink.

29. Det er min forståelse, at alle parterne er enige om den forelæggende rets beskrivelse af sukkerfremstillingsprocessen. Der er enighed om, at kul i denne proces anvendes som brændsel til opvarmning for at opløse kalksten og for at frembringe CO₂. I denne henseende er det med rette, at Nederlandene og Kommissionen har påpeget, at den problemstilling, der skal behandles, er, hvorvidt kullet, frem for CO₂, er genstand for dobbelt anvendelse. Spørgsmålet er, om det også er med rette, at de begge har gjort gældende, at for at der er tale om dobbelt anvendelse i direktivets forstand, skal energiproduktet i sig selv kunne anvendes i *én proces* (frem for i efterfølgende processer) for at fremkalde en kemisk reaktion, ud over den, der resulterer i forbrænding (dvs. den reaktion, der er en følge af anvendelsen som brændsel til opvarmning).

30. Nederlandene har i sine skriftlige indlæg anført, at den forelæggende ret mener, at kul alene anvendes til at producere varme (selv om Nederlandene under retsmødet forklarede, at kul anvendes til samtidigt at producere både varme og CO₂). Jeg læser ikke forelæggelsesafgørelsen således, at det skulle være en faktisk konstatering, at kul alene anvendes til at producere varme). Derimod forstår jeg den forelæggende ret således, at det angives, at kalkovngas, som indeholder en vis mængde CO₂, frembringes ved en reaktion af kul og luftens ilt. Denne reaktion frigør varme, som derefter anvendes til at opløse (eller dissociere) kalksten, hvilket frembringer mere CO₂²³. Denne konstatering giver mig grund til at antage, at kul anvendes til to formål i en kalkovn; som råmateriale til at frembringe CO₂ og som brændsel til opvarmning.

31. Spørgsmålet er, om anvendelse af kul til to formål – til at producere både varme og CO₂ – udgør dobbelt anvendelse i direktivets forstand.

32. Efter min opfattelse er direktivets ordlyd bred nok til, at en sådan anvendelse af kul skal kunne anses for »dobbelt anvendelse«.

33. Artikel 2, stk. 4, litra b), andet led, indeholder selv en definition af dobbelt anvendelse af energiprodukter. Et energiprodukt har en »dobbelt anvendelse«, når det anvendes både som brændsel til opvarmning og til andre formål end som brændsel til opvarmning. Vanskeligheden består i fraværet af en formulering, der definerer disse »andre« formål. Der er intet anført i teksten om, hvorvidt energiproduktet skal anvendes samtidigt til at levere varme og til andre formål end som brændsel til opvarmning, eller hvorvidt »dobbelt anvendelse« også omfatter sekventielle procedurer i en fremstillingsproces, f.eks. hvor et energiprodukt anvendes til først at fremkalde en bestemt kemisk reaktion og dernæst til at levere varme (her anvendes kul samtidigt til opvarmning og til at frembringe CO₂, og det er derfor uforment at fastslå, hvorvidt sekventielle procedurer er omfattet af begrebet om »dobbelt anvendelse«). Direktivet opregner alene en række eksempler, herunder anvendelse af energiprodukter til kemiske reaktioner og i elektrolytiske og pyrometallurgiske processer. Der er ingen begrænsning i ordlyden, der kunne antyde, at de anførte eksempler skulle være udtømmende. Det fremgår heller ikke klart, om lovgiver havde fokus på *formål* (»til kemisk reduktion«) eller på *processen* (»til elektrolyse og metallurgiske processer«): Faktisk synes begge at have været overvejet.

23 — Jf. punkt 15 ovenfor.

34. Denne opfattelse understøttes af 22. betragtning til direktivet, som forklarer, at energiprodukter generelt skal beskattes, når de anvendes som brændsel til opvarmning. Det er derfor i overensstemmelse med afgiftsordningens karakter og logik, at reglerne ikke omfatter dobbelt anvendelse og anvendelse til andet end brændsel til opvarmning eller motorbrændstof af sådanne produkter. Betragtningen henviser til dobbelt anvendelse generelt, hvilket antyder, at eksemplerne på dobbelt anvendelse i direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), andet led, blot er vejledende.

35. Eksemplerne beskriver en række forskellige processer. Det er muligvis korrekt, at kulstof kan findes i råjern, når kul anvendes som reduktionsmiddel i produktionsprocessen, og at kulstofindholdet er årsag til skørheden i råjern. Når elektricitet anvendes til zinkudsmeltning, er det derimod ikke korrekt, at elektriciteten i sig selv er at finde i slutproduktet, og at det tilføjer zinken – som er blevet adskilt fra dets oxider og afsat på katoder – særlige egenskaber. Det forekommer mig, at disse eksempler viser, at lovgiver ikke havde til hensigt, at der alene skulle være tale om dobbelt anvendelse, såfremt et bestemt resultat kunne opnås ved anvendelsen af energiproduktet (f.eks. at det indgår i slutproduktet af den pågældende proces). Ydermere, selv i det af Nederlandene fremførte eksempel, er kul ikke at finde i råjern, og det er snarere et derivat af kul – kulstof – der indgår i slutproduktet.

36. Endvidere henviser artikel 2, stk. 4, litra b), til anvendelsen af energiprodukter til »andre formål end som [...]« Denne formulering tyder på, at det formål, for hvilket energiproduktet anvendes (ud over at producere varme) er (eller i det mindste kunne være) en relevant faktor.

37. Endelig opregner artikel 2, stk. 4, litra b), fem måder, hvorpå anvendelsen af energiprodukter falder uden for direktivets anvendelsesområde. Denne liste er heterogen. Artikel 2, stk. 4, litra b), første led, omfatter energiprodukter, der anvendes til andre formål end som brændsel til opvarmning. Produkter med dobbelt anvendelse er opregnet i bestemmelsens andet led med illustrationer, der angiver både proces og formål. Artikel 2, stk. 4, litra b), tredje led, henviser til elektricitet, der fortrinsvis anvendes til kemisk reduktion. I fjerde led nævnes elektricitet, såfremt udgifterne hertil udgør mere end 50% af omkostningerne ved et produkt. Femte led omfatter mineralogiske processer. Der er intet i hverken ordlyden eller opbygningen af artikel 2, stk. 4, litra b), selv, der antyder, at de pågældende energiprodukter altid skal anvendes på en bestemt måde, eller at visse typer af anvendelse ikke skulle være omfattet af formuleringen »til andre formål end som [...] brændsel til opvarmning«.

38. Jeg slutter heraf, at ordlyden af artikel 2, stk. 4, litra b), andet led, er bred nok til at omfatte energiprodukter, der som her anvendes til to formål, navnlig til at frembringe varme og til at frigive CO₂.

39. En undersøgelse af direktivets formål fører ikke til en anden konklusion.

40. Direktivet har tre hovedformål: at indføre en ordning om minimumsbeskatning af energiprodukter²⁴, at sikre et velfungerende indre marked ved at formindske forskellene mellem de nationale energiafgiftssatser²⁵ og at forbedre miljøbeskyttelsen ved navnlig at nedbringe CO₂-emissionerne i overensstemmelse med Kyoto-protokollen²⁶. Direktivets betragtninger giver dog ikke nogen udtrykkelig forklaring på betydningen af udtrykket »dobbelt anvendelse« inden for disse formåls kontekst.

24 — jf. anden betragtning.

25 — jf. tredje til femte betragtning.

26 — jf. sjette og syvende betragtning.

41. Forarbejderne²⁷ antyder, at udelukkelsen af energiprodukter, der anvendes til andet end opvarmning, fra direktivets anvendelsesområde »[...] betyder [...], at produkter, der anvendes i industrien til kemisk reduktion eller som råmaterialer, ikke beskattes«²⁸. Teksten til det, der efterfølgende blev 22. betragtning og første og andet led i artikel 2, stk. 4, litra b), blev tilføjet under forslagetets behandling i Rådet, selv om formuleringen af artikel 2, stk. 4, litra b)'s første led havde været medtaget i Kommissionens oprindelige forslag²⁹.

42. Der er intet i forarbejderne der antyder, at det pågældende energiprodukt ikke kan anvendes til samtidigt at producere varme og som råmateriale, fra hvilket et andet stof udvindes, og hvor dette andet stof er nødvendigt for den pågældende produktionsproces.

43. Det forekommer mig endvidere, at formuleringen »andre formål end som [...] brændsel til opvarmning«, som kan findes i både første og andet led af artikel 2, stk. 4, litra b), logisk set bør udlægges på den samme måde i begge bestemmelser.

44. Det ville stride mod direktivets opbygning, hvis et energiprodukt, som udelukkende anvendes som råmateriale i en produktionsproces, ville falde uden for direktivets anvendelsesområde i medfør af direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), første led, når det samme energiprodukt kan bringes inden for dette anvendelsesområde i medfør af andet led, under henvisning til, at det samtidigt blev anvendt som brændsel til opvarmning. Hvis et energiprodukt således er et råmateriale i henhold til artikel 2, stk. 4, litra b), første led, bør det kvalificeres således, at det har dobbelt anvendelse under andet led, når det både anvendes som brændsel til opvarmning og som råmateriale.

45. Det rejser så spørgsmålet om, hvorvidt kul, foruden dets anvendelse som brændsel til opvarmning, også er et råmateriale i den her omhandlede produktionsproces.

46. Jeg forstår den forelæggende rets forklaring af sukkerfremstillingsprocessen således, at dissociation af kalksten til brændt kalk og CO₂ sker på grund af varme. Denne varme kan formentlig frembringes af andre energiprodukter end kul. Den forelæggende ret bemærker dog, at kalksten og kul er blandet på forhånd og herefter indbragt i kalkovnen, og at andre stoffer ikke er egnede til at fremstille den nødvendige »rene« kalkovngas. Denne konstatering giver mig grund til at antage, at kul er nødvendig for at fremstille en kalkovngas, der har de nødvendige egenskaber i den omhandlede sukkerfremstillingsproces. Det viser også, at kul anvendes som råmateriale med to formål; både som brændsel til opvarmning og for at frembringe CO₂. Dette ville udgøre dobbelt anvendelse.

27 — Forarbejderne inkluderer Kommissionens forslag til et nyt direktiv om beskatning af energiprodukter, KOM(97) 30 endelig af 12.3.1997 og rådsdokument 13062/02 af 17.10.2002, 13422/02 af 29.10.2002, 14200/02 af 13.11.2002, 14862/02 ADDENDUM 1 af 27.11.2002 og 15354/02 af 9.12.2002. Dok. 14200/02 er af særlig relevans. Det indførte bl.a. forslag til, hvad senere blev 22. betragtning, artikel 2, stk. 4, litra b), og artikel 14 i direktiv 2003/96. Domstolen har tidligere undersøgt forarbejderne for at kunne bestemme EU-retsaktens formål, se f.eks. dom Rockfon, C-449/93, EU:C:1995:420, præmis 30-34 (rådsdokumenterne er tilgængelige på <http://register.consilium.europa.eu>).

28 — KOM(97) 30 endelig, s. 6. Denne udelukkelse fra direktivets anvendelsesområde var fastsat i det oprindelige forslags artikel 13. Jf. endvidere pressemeddelelse IP/03/1456, »Energiprodukter beskattes alene, når de anvendes som brændstof eller brændsel til opvarmning, og ikke når de anvendes som råmaterialer, i kemiske reduktioner eller i elektrolytiske og pyrometallurgiske processer.«

29 — Jf. dok. 14200/02, hvor teksten til en fælles erklæring fra Kommissionen og Rådet, som skulle optages i Rådets protokol, udtrykkeligt bekræftede, at det er i overensstemmelse med afgiftsordningens karakter og logik, at reglerne ikke omfatter energiprodukters dobbelte anvendelse og anvendelse til andet end brændsel til opvarmning eller motorbrændstof af sådanne produkter. Medlemsstaterne kunne således træffe foranstaltninger til at lægge afgift på sådanne anvendelser. En sådan erklæring kan dog ikke tjene som fortolkningsbidrag med hensyn til en bestemmelse i afledt ret, når erklæringens indhold som i det foreliggende tilfælde overhovedet ikke kommer til udtryk i den pågældende bestemmelse, og den er følgelig uden retlig betydning; jf. dom Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, præmis 18, og den nyere dom Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, præmis 52 og den deri nævne retspraksis.

47. Hvad angår direktivets formål om at forbedre miljøbeskyttelsen er det Kyoto-protokollens mål overordnet at nedbringe emissionerne fra seks drivhusgasser, herunder CO₂³⁰. Af den forelæggende rets forklaring af sukkerfremstillingsprocessen er det min forståelse, at det meste af den CO₂ der frembringes, ikke udledes, men snarere, at en stor del absorberes af biproduktet kalkgødning³¹. En fortolkning af dobbelt anvendelse som omfattende kul anvendt til varme og til at frembringe CO₂ i denne sammenhæng er ikke nødvendigvis uforenelig med direktivets miljømål.

48. For en god ordens skyld vil det være gavnligt at undersøge, om der fra EU's miljøregler kan udledes nogle nyttige principper, som eventuelt kan anvendes analogt. Begreberne »restprodukt« og »biprodukt« er blevet behandlet af Domstolen inden for rammerne af miljølovgivningen, især i forbindelse med fortolkning af rammedirektivet om affald³². Efter min opfattelse finder disse begreber ikke analog anvendelse her. Hovedsagen vedrører for det første anvendelsen af kul, hvilket ikke er et biprodukt eller et restprodukt, men derimod anvendes i den omhandlede produktionsproces. For det andet er klassificeringen af CO₂ os uvedkommende, og det er således irrelevant, hvorvidt det anses for at være et biprodukt eller et restprodukt af forbrændingen. For det tredje skal den miljøretnlige praksis om betydningen af ordene »affald« og »at skille sig af med«, som det anvendes i rammedirektivet om affald, findes i en helt anden sammenhæng. Ordlyden, opbygningen af og formålet med denne foranstaltning er ikke de samme som ved det i hovedsagen omhandlede direktiv. Således finder jeg ikke, at den miljøretnlige praksis er til nogen hjælp her.

49. For at opsummere mener jeg således, at der er tale om dobbelt anvendelse i henhold til direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), når kul anvendes til både at frembringe CO₂ og som det nødvendige brændsel til opvarmning for dissociation af kalksten for at kunne frigive kalkovngas i forbindelse med rensning af råsaften udvundet af sukkerroer. Hvis kul i denne proces har en dobbelt anvendelse, må det nødvendigvis også have dobbelt anvendelse i forbindelse med kalkgødningen, der opstår som et biprodukt af denne proces.

Det tredje og det fjerde spørgsmål: hvorvidt dobbelt anvendelse er et EU-retligt begreb

50. Det tredje spørgsmål har til formål at fastslå, hvorvidt direktivet, såfremt anvendelsen af kul i produktionen af sukker udgør dobbelt anvendelse i henhold til artikel 2, stk. 4, litra b), finder anvendelse ved fortolkningen af nationale retsfor skrifter, såsom de i hovedsagen omhandlede, der indfører en afgiftspligt for sådanne energiprodukter. Med det fjerde spørgsmål spørges der, om EU-retten – såfremt direktivet ikke finder anvendelse – er til hinder for, at den nationale lovgiver anvender en mere restriktiv forståelse af dobbelt anvendelse?

51. Med det tredje og det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige at få oplyst, om der med direktivet følger et EU-retligt begreb om dobbelt anvendelse, og hvis dette er tilfældet, i hvilket omfang dette begreb skal tages i betragtning ved fortolkningen af de relevante bestemmelser i den nationale lovgivning (Wbm).

52. I sine skriftlige indlæg har X anført, at visse nabomedlemsstater ikke pålægger sukkerproduktionen energiafgifter, enten fordi denne proces falder uden for den relevante energibeskatningsordning³³, eller fordi kul anses for at være et produkt til dobbelt anvendelse³⁴. X har gjort gældende, at den nederlandske regerings fortolkning af dobbelt anvendelse er ude af trit med EU-begrebet om dobbelt anvendelse, og at medlemsstaterne skal anvende denne forståelse i deres nationale lovgivning.

30 — De andre fem gasser er: Methan, dinitrogenoxid, svovlhexafluorid, hydrofluorcarboner (HFC'er) og perfluorcarboner (PFC'er).

31 — Jf. punkt 17 ovenfor.

32 — Rådets direktiv 75/442/EØF af 15.7.1975 om affald (EFT L 194, s. 39), især artikel 1, litra a), og artikel 2, stk. 1, litra b).

33 — Ifølge X for så vidt angår Belgien og Det Forenede Kongerige.

34 — Ifølge X for så vidt angår Frankrig og Tyskland.

53. Hverken Kommissionen eller Nederlandene har fremsat nogen bemærkninger vedrørende det begreb om dobbelt anvendelse af energiprodukter, der måtte finde anvendelse i andre medlemsstater. Dette spørgsmål rejses heller ikke af den forelæggende ret. Jeg mener ikke, at det er nødvendigt, at Domstolen undersøger retsstillingen i de andre medlemsstater for at tage stilling til det tredje og det fjerde spørgsmål og, i mangel af både fyldestgørende oplysninger og drøftelse mellem parterne om retsstillingen i andre medlemsstater vil jeg ikke tage det begrænsede materiale, som er til rådighed, i betragtning i min vurdering.

54. Det anføres udtrykkeligt i artikel 2, stk. 4, at »[d]ette direktiv finder ikke anvendelse på [...] dobbelt anvendelse af energiprodukter«. Det er således åbenbart, at sådanne produkter falder uden for direktivets anvendelsesområde, og de harmoniserede minimumsafgiftssatser finder ikke anvendelse på dem. Medlemsstaterne har derfor principielt kompetence til at beskatte sådanne energiprodukter, forudsat at de udøver deres kompetence i overensstemmelse med EU-retten, navnlig artikel 30 TEUF og 110 TEUF³⁵.

55. Direktivet indførte en ordning med minimumsharmonisering. I denne kontekst har EU-lovgiveren således valgt at placere produkter med dobbelt anvendelse uden for dets anvendelsesområde. Medlemsstaterne kan således frit fastsætte bestemmelser om øget miljøbeskyttelse, f.eks. ved at indføre en afgiftspligt for alle produkter med dobbelt anvendelse, eller ved, at bestemte produkter med dobbelt anvendelse målrettes. Alternativt kan medlemsstaterne vælge at spejle direktivets ordning ved overhovedet ikke at beskatte sådanne produkter.

56. Den forelæggende ret har anført, at den nationale lovgiver har anvendt begrebet »dobbelt anvendelse« i Wbm's artikel 20, litra e), specifikt med henblik på bringe denne foranstaltning i overensstemmelse med direktivet. Det rejser derfor spørgsmålet om, hvorvidt der er et EU-retligt begreb om dobbelt anvendelse, som X kan påberåbe sig i hovedsagen, og om Domstolens dom i Leur-Bloem-sagen³⁶ finder anvendelse i denne forbindelse?

57. Efter min opfattelse er den nærværende sag forskellig fra den situation, Domstolen tog stilling til i Leur-Bloem-sagen. Spørgsmålet i den sag var, om Domstolen havde kompetence til at fortolke bestemmelser i national lovgivning, som reelt anvendte EU-lovgivningen på situationer, hvor EU-lovgivning ikke krævedes anvendt. Den specifikke kontekst, hvorunder spørgsmålet opstod, vedrørte fortolkningen af begrebet »fusion ved ombytning af aktier« i fusionsdirektivets³⁷ artikel 2, litra d). I Leur-Bloem-dommen bemærkede Domstolen, at den foreliggende ret havde henvist til, at en fortolkning af begrebet fusion ved ombytning af aktier i dets (daværende) fællesskabsretlige betydning var nødvendig for, at retten kunne afgøre den tvist, der var indbragt for den, at dette begreb fandtes i direktiv 90/434, at det var gentaget i den nationale lov, hvorved direktivet var blevet gennemført, og at det var bestemt, at det ligeledes skulle finde anvendelse på rent interne forhold³⁸.

58. I nærværende sag har den forelæggende ret anført, at den nationale lovgiver havde visse mål, da direktivet blev gennemført i national ret. Disse mål synes at være først at sikre, at anvendelsesområdet for udelukkelsen af produkter med dobbelt anvendelse fra den foreskrevne minimumsafgiftssats ikke er bredere end tilladt ifølge direktivet³⁹, dernæst at beskatte visse energiprodukter med dobbelt

35 — Dom Fendt Italiana, C-145/06 og C-146/06, EU:C:2007:411, præmis 41 og 42.

36 — Dom Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 31 og 32. Jf. senere dom Isbir, C-522/12, EU:C:2013:711, præmis 25, 28 og 30.

37 — Rådets direktiv 90/434/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1) (»fusionsdirektivet«).

38 — Dom Leur-Bloem, EU:C:1997:369, nævnt i fodnote 36 ovenfor, præmis 31.

39 — Jf. punkt 10 ovenfor.

anvendelse, ved at anvende en snævrere definition af dette begreb end det, der anvendes ifølge direktivet⁴⁰. I modsætning til standpunktet i Leur-Bloem-sagen har den forelæggende ret her udtrykket tvivl om, hvorvidt et EU-retligt begreb om dobbelt anvendelse er blevet gennemført i national ret.

59. Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse forekommer det mig, at den nationale lovgiver har taget hensyn til direktivets begreb om »dobbelt anvendelse« ved fastsættelsen af den pågældende nationale foranstaltnings anvendelsesområde og har sikret, at det ikke var bredere end det EU-retlige begreb om dobbelt anvendelse. Den nationale lovgiver gik dog skridtet videre og besluttede at beskatte visse produkter med dobbelt anvendelse ved at vedtage en snævrere opfattelse af dette begreb.

60. For så vidt som produkter med dobbelt anvendelse falder uden for direktivets anvendelsesområde, står det i princippet medlemsstaterne frit for at beskatte sådanne produkter. Medlemsstaterne må ikke anvende en bredere definition af »dobbelt anvendelse« end det EU-retlige begreb, og hvis de gør det, udelukker de retsstridigt energiprodukter, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde, og som bør være underlagt de harmoniserede afgiftssatser i henhold til direktivets bilag I.

61. De kan dog anvende en mere restriktiv definition af dobbelt anvendelse og vælge at beskatte produkter med dobbelt anvendelse, under forudsætning af, at de udøver deres kompetence i overensstemmelse med EU-retten⁴¹. Såfremt en medlemsstat vælger at anvende en sådan snævrere definition, kan en afgiftsskyldner ikke påberåbe sig det bredere EU-retlige begreb om dobbelt anvendelse for at opnå afgiftsfritagelse for en under national ret fastsat afgift.

Forslag til afgørelse

62. På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare anmodningen om præjudiciel afgørelse fra Gerechthof 's-Hertogenbosch således:

»Der er tale om dobbelt anvendelse som omhandlet i artikel 2, stk. 4, litra b), i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet, når kul (varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704) anvendes som brændsel til opvarmning i en kalkovn for at frembringe kuldioxid til produktionen af kalkovngas, som derefter anvendes til rensning af råsaft udvundet af sukeroer, hvilken proces også fører et bundfald med sig, nemlig biprodukt kalkgødning.

Medlemsstaterne kan anvende en mere restriktiv definition af dobbelt anvendelse og vælge at beskatte produkter med dobbelt anvendelse under forudsætning af, at de udøver deres kompetence i overensstemmelse med EU-retten. Såfremt en medlemsstat vælger at anvende en sådan snævrere definition, kan en afgiftsskyldner ikke påberåbe sig det bredere EU-retlige begreb om dobbelt anvendelse for at opnå afgiftsfritagelse for en under national ret fastsat afgift.«

40 — Jf. punkt 11 ovenfor.

41 — Jf. punkt 54 ovenfor.