



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
M. SZPUNAR  
fremsat den 22. februar 2018<sup>1</sup>

**Sag C-49/17**

**Koppers Denmark ApS  
mod  
Skatteministeriet**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Østre Landsret (Danmark))

»Præjudiciel forelæggelse – beskatning af energiprodukter og elektricitet – direktiv 2003/96/EF – artikel 21, stk. 3 – forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter – energiprodukter, der anvendes til andre formål end som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning – forbrug af solvent som brændsel på et tjæredstillationsanlæg«

### **Indledning**

1. Det retlige spørgsmål, der rejses i den foreliggende sag, vedrører i det væsentlige forholdet mellem en række bestemmelser i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet<sup>2</sup>. Eftersom dette direktiv indrømmet ikke er en model for en klar og logisk formulering af lovbestemmelser, er det vanskeligt fuldt ud at anlægge en sammenhængende og tilfredsstillende fortolkning i alle henseender. En gennemgang af de bestemmelser, der er af betydning for den forelæggende ret, sammenholdt med de øvrige bestemmelser i dette direktiv, giver ikke desto mindre efter min opfattelse mulighed for at give et entydigt svar på de forelagte spørgsmål, selv om svaret med hensyn til sammenhængen mellem direktivets bestemmelser i en vis grad er utilfredsstillende.

### **Retsforskrifter**

#### ***EU-retten***

2. Artikel 1 i direktiv 2003/96 bestemmer, at »[m]edlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv«.

3. Direktivets artikel 2 fastlægger direktivets anvendelsesområde på følgende måde:

»1. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte varer:

[...]

<sup>1</sup> – Originalsprog: polsk.

<sup>2</sup> – EUT 2003, L 283, s. 51.

b) varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715

[...]

4. Dette direktiv finder ikke anvendelse på:

[...]

b) Følgende anvendelser af energiprodukter og elektricitet:

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

[...]«

4. Artikel 21 i direktiv 2003/96 har følgende ordlyd:

»1. Ud over de almindelige bestemmelser i direktiv 92/12/EØF<sup>3</sup>, der fastlægger afgiftspligtens indtræden og betalingsbestemmelserne, forfalder afgiften på energiprodukter ved en af de afgiftsudløsende begivenheder, der er beskrevet i dette direktivs artikel 2, stk. 3.

[...]

3. Forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter, betragtes ikke som en afgiftsudløsende begivenhed, hvorved afgiften forfalder, hvis forbruget består i energiprodukter, der produceres på virksomhedens område. [...] Når forbruget sker med henblik på formål, som ikke vedrører produktion af energiprodukter, og især til fremdrift af køretøjer, betragtes dette imidlertid som en afgiftsudløsende begivenhed, hvorved afgiften forfalder.

[...]«

### ***National ret***

5. I henhold til oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse var solvent, der anvendes som brændsel, i den relevante periode i Danmark afgiftspligtigt i medfør af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 3, kuldioxidafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, og svovlafgiftslovens § 1, stk. 1.

6. Artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 er implementeret i den danske kuldioxidafgiftslovs § 7, stk. 3, og den danske svovlafgiftslovs § 8, stk. 4. Kuldioxidafgiftslovens § 7, stk. 3, havde i den relevante periode følgende ordlyd:

»Fritaget for kuldioxidafgift er et energiprodukt omfattet af § 2, stk. 1, der direkte medgår til produktion af et tilsvarende energiprodukt. Dette gælder dog ikke for energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof.«

3 – Rådets direktiv af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1). Dette direktiv var i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. I henhold til dette direktivs artikel 5, stk. 1, er den afgiftsudløsende begivenhed i forbindelse med energiprodukter, disse produkters fremstilling på Unionens område eller deres indførsel til dette område.

Svovlafgiftslovens § 8, stk. 4, havde i perioden følgende ordlyd:

»Fritaget for svovlafgift er et energiprodukt omfattet af § 1, der direkte medgår til produktion af et tilsvarende energiprodukt. Dette gælder dog ikke energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof.«

### **De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål**

7. Koppers Denmark ApS (herefter »Koppers Denmark«) er et selskab efter dansk ret. Selskabet fremstiller på sit anlæg i Nyborg (Danmark) en række produkter gennem raffinering og destillering af stenkulstjære, herunder solvent, der udgør ca. 3-4% af produktionen. Alle disse produkter tariferes under henholdsvis KN-kode 2707 og 2708.

8. Solvent er det eneste af de produkter, der produceres på Koppers Denmarks anlæg i Nyborg, der anvendes af selskabet som brændsel, og som dermed i princippet er pålagt energiafgifter. De andre produkter anvendes – selv om de kan bruges som brændsel – ikke på denne måde og er derfor ikke pålagt energiafgifter.

9. Produktionen sker på et tjæredestillationsanlæg og et naftalinanlæg. De to anlæg er indbyrdes forbundne og afhængige af fælles varmforsyning samt fælles proceskontrollsystem. Restprodukter fra tjæredestillationsanlægget videreføres på naftalinanlægget, og solvent fremstillet på naftalinanlægget anvendes som brændsel i tjæredestillationsanlægget. Solvent anvendes endvidere som støttebrændsel til afbrænding af destillationsgas fra både tjæreanlægget og naftalinanlægget. Varmen fra afbrændingsprocessen genanvendes i anlæggene.

10. Koppers Denmark angav oprindeligt sit forbrug af solvent som energiafgiftspligtigt, men anmodede ved breve af 13. november 2008 og 22. december 2008 om tilbagebetaling af afgiften for tiden fra den 1. oktober 2005 til den 31. december 2007. SKAT traf den 24. september 2010 afgørelse om, at Koppers' forbrug af solvent til brændsel i tjæredestillationsanlægget ikke var afgiftsfritaget, idet solventen ikke var anvendt til fremstilling af tilsvarende energiprodukter, da de producerede produkter ikke er afgiftspligtige.

11. Koppers Denmark påklagede denne afgørelse til Landsskatteretten, som den 8. juni 2015 stadfæstede SKAT's afgørelse bl.a. med den begrundelse, at forbruget af solvent som brændsel ikke var omfattet af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96, idet solventen ikke var anvendt til fremstilling af energiprodukter omfattet af direktivets anvendelsesområde. Koppers Denmark indbragte den 7. september 2015 Landsskatterettens afgørelse for Retten i Svendborg, der fandt, at sagen var af principiel karakter, og derfor henviste den til behandling i Østre Landsret som første instans i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

12. Da sidstnævnte ret er i tvivl om den korrekte fortolkning af artikel 21, stk. 3 i direktiv 2003/96 har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal artikel 21, stk. 3, i [direktiv 2003/96] fortolkes således, at forbrug af egenproducerede energiprodukter til fremstilling af andre energiprodukter er afgiftsfritaget i en situation som den i hovedsagen foreliggende, hvor de fremstillede energiprodukter ikke anvendes til motorbrændstof eller brændsel til opvarmning?
- 2) Skal artikel 21, stk. 3, i [direktiv 2003/96] fortolkes således, at medlemsstaterne kan begrænse fritagelsens anvendelsesområde til alene at omfatte forbrug af et energiprodukt, der medgår til produktionen af et tilsvarende energiprodukt (dvs. et energiprodukt, der som det forbrugte energiprodukt også er afgiftspligtigt)?«

13. Anmodningen om præjudiciel afgørelse indgik til Domstolen den 1. februar 2017. Koppers Denmark, den danske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Disse procesdeltagere var til stede under retsmødet den 10. januar 2018.

## **Bedømmelse**

### ***Det første præjudicielle spørgsmål***

#### *Indledende bemærkninger*

14. Med det første præjudicielle spørgsmål ønskes oplyst, om det i lyset af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 er producenten af energiprodukters forbrug af disse produkter som brændsel til fremstilling af andre energiprodukter, der er den udløsende begivenhed for energiafgiften, når de således fremstillede energiprodukter ikke er bestemt til anvendelse eller anvendes som motorbrændstof eller brændstof til opvarmning.

15. Det centrale juridiske spørgsmål er fortolkningen af begrebet energiprodukter i forbindelse med produkter, der – selv om de opfylder definitionen af energiprodukter i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2003/96 – ikke er bestemt til anvendelse eller anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, hvorfor direktivet i henhold til dets artikel 2, stk. 4, litra b), første led, ikke finder anvendelse på dem.

16. Selskabet Koppers Denmark er af den opfattelse, at bestemmelsen i artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 skal fortolkes efter sin ordlyd, hvorfor udtrykket energiprodukter, der anvendes heri, bør forstås således, at det omfatter alle produkter, der falder ind under definitionen i nævnte direktivs artikel 2, stk. 1. Den danske regering og Kommissionen finder derimod, at definitionen af energiprodukter skal fortolkes sammenholdt med fritagelsen i direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), første led. Efter deres opfattelse omfatter anvendelsen i direktivets artikel 21, stk. 3, af begrebet energiprodukter således kun produkter, der er omfattet af anvendelsesområdet for direktivet, dvs. produkter, der er bestemt til anvendelse eller anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

17. Ved første øjekast kunne det antages, at eftersom den virksomhed, der er omhandlet i artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96, anvender energiprodukter produceret i denne virksomhed som brændsel, er det pr. definition en virksomhed, der producerer energiprodukter, således at denne bestemmelse automatisk finder anvendelse. Dette har imidlertid formentlig ikke været lovgivers hensigt, da bestemmelsen i direktivets artikel 21, stk. 3, andet punktum, som henviser til energiprodukter og elektricitet, der ikke er fremstillet på et område, som tilhører den virksomhed, som anvender dem til produktion af andre energiprodukter, i en sådan situation ville miste sin betydning. Efter min opfattelse vedrører artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96 virksomhedens endelige produktion og ikke biprodukter, som derefter anvendes til fremstilling af andre produkter. Bestemmelsen i direktivets artikel 21, stk. 6, litra a), kan finde anvendelse på denne sidstnævnte situation, mens en anvendelse af direktivets artikel 21, stk. 3, kræver, at energiprodukter udgør virksomhedens endelige produktion.

18. Det er derfor nødvendigt at undersøge forholdet mellem definitionen af energiprodukter i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2003/96 og bestemmelsen i direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), første led. Ordlyden af disse to bestemmelser giver plads til forskellige fortolkninger. En af disse er den restriktive fortolkning af begrebet energiprodukter til kun at være produkter, der ikke anvendes til andre formål end som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. En anden mulig fortolkning af artikel 2, stk. 4, litra b), i direktiv 2003/96 udelukker de deri anførte produkter fra den beskatning, der er harmoniseret i henhold til nævnte direktiv, men berører imidlertid ikke rækkevidden af de deri anvendte begreber.

### *En restriktiv fortolkning af begrebet energiprodukter*

19. Den første af disse mulige fortolkninger ville være i overensstemmelse med den argumentation, der er fremført af den danske regering og Kommissionen. Artikel 2, stk. 4, litra b), i direktiv 2003/96 ville i henhold hertil skulle forstås som en bestemmelse, der generelt begrænser direktivets anvendelsesområde. Bestemmelsens første led ville således være en præcisering af definitionen af begrebet »energiprodukter« i direktivets artikel 2, stk. 1, hvilket ville resultere i, at enhver anvendelse af dette begreb i de efterfølgende bestemmelser skulle forstås således, at det kun omfatter de produkter, der henhører under en af de kategorier, der er nævnt i artikel 2, stk. 1, som ikke anvendes til andre formål end som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

20. På dette grundlag ville artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 føre til den konklusion, at anvendelsen af energiprodukter som brændstof til fremstilling af andre produkter ikke udgør en afgiftsudløsende begivenhed, hvis disse andre produkter ikke anvendes til andre formål end som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. Denne konklusion synes logisk begrundet. Herved kan kun produkter, som er afgiftspligtige i henhold til de omtvistede bestemmelser i direktivet, påvirke beskatningsniveauet for andre produkter, der er omfattet heraf.

21. Denne fortolkning har imidlertid en række mangler, som efter min opfattelse er til hinder for at lægge den til grund.

### *Kritik af den restriktive fortolkning af begrebet energiprodukter – sproglige argumenter*

22. På grundlag af ordlyden af bestemmelserne i direktiv 2003/96 forekommer denne fortolkning at se bort fra den omstændighed, at artikel 2, stk. 4, litra b), i direktiv 2003/96 ikke fra sit anvendelsesområde udelukker »produkter nævnt i stk. 1« eller produkter, der er omfattet af specifikke KN-koder, som ikke anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. Denne bestemmelse præciserer i første led udtrykkeligt, at direktiv 2003/96 ikke finder anvendelse på »energiprodukter, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning«<sup>4</sup>.

23. Dette betyder, at produkter, der er omfattet af definitionen i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2003/96, men ikke anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde, men forbliver energiprodukter i henhold til direktivets bestemmelser. Denne konklusion bekræftes af den omstændighed, at selve definitionen af energiprodukter, som er indeholdt i artikel 2, stk. 1 – for så vidt angår visse kategorier af produkter – indeholder et forbehold om, at de kun udgør energiprodukter, for så vidt som de anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. Dette er tilfældet for de produkter, der er nævnt i artikel 2, stk. 1, litra a), d) og h). I andre tilfælde, navnlig hvad angår de produkter, der er omhandlet i stk. 1, litra b), som er genstand for hovedsagen, findes et sådant forbehold ikke.

24. Kommissionen har i sit skriftlige indlæg forklaret dette på en sådan måde, at nogle af de kategorier, der er nævnt i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2003/96 omfatter produkter, der ikke normalt anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, hvorfor lovgiver har fastslået, at disse produkter kun er energiprodukter, når de anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. Derimod anvendes produkter, der tilhører andre kategorier, efter Kommissionens opfattelse normalt som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, og derfor er et lignende forbehold ikke nødvendig.

25. Det er en kendsgerning, at de fleste af de kategorier af produkter, der er nævnt i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2003/96 omfatter – omend i forskelligt omfang – både produkter, der er eller kan anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, og produkter, der ikke er eller kan anvendes på denne måde. Dette betyder, at hvis lovgiver ønskede at bruge kriteriet om anvendelsesmåden til

4 – Min fremhævelse.



præcis adskillelse af energiprodukter fra andre produkter, ville det have været tilstrækkeligt at definere energiprodukter med et passende generelt forbehold. Imidlertid var lovgivers hensigt tydeligt at sondre mellem produkter, der slet ikke er energiprodukter, hvis de ikke anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, og produkter, der forbliver energiprodukter i direktivets forstand, men som ikke er omfattet af dets bestemmelser, hvis (og så længe) de ikke anvendes på denne måde. Dette kan dog ikke efter min opfattelse føre til, at bestemmelsen i artikel 2, stk. 4, i direktiv 2003/96 skal behandles som et uadskilleligt element i definitionen af energiprodukter, og føre til den konklusion, at når direktivet henviser til energiprodukter, omfatter dette begreb ikke produkter, der ikke anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, selv om de er omfattet af definitionen i direktivets artikel 2, stk. 1.

26. Jeg er heller ikke overbevist af det argument, som Kommissionen har fremført på grundlag af forpligtelsen til en ensartet fortolkning af begrebet »energiprodukter« i artikel 21, stk. 3 i direktiv 2003/96. Kommissionen er af den opfattelse, at begrebet inden for rammerne af denne bestemmelse, henviser til produkter, der anvendes af en virksomhed til fremstilling af andre energiprodukter (kaldet »mellemprodukter«) og til slutprodukterne. Eftersom mellemprodukter skal anvendes som brændsel og dermed skal være underlagt direktivets bestemmelser, skal slutprodukterne også være omfattet af disse bestemmelser og kan derfor ikke udelukkes fra deres anvendelsesområde i medfør af artikel 2, stk. 4, i direktiv 2003/96.

27. Det er åbenlyst, at samme udtryk bør fortolkes på samme måde inden for en enkelt retsakt, endsige en enkelt bestemmelse. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at Kommissionens ræsonnement er behæftet med fejl, som i logikken beskrives som *petitio principii* (en cirkelslutning). Det er indlysende, at mellemproduktet skal anvendes som brændsel ved fremstilling af slutprodukterne. En anden anvendelse af dette produkt ville ikke kunne udgøre en afgiftsudløsende begivenhed i henhold til direktiv 2003/96, hvorfor der heller ikke ville være anledning til en eventuel anvendelse af dette direktivs artikel 21, stk. 3. Betingelsen om, at et energiprodukt anvendes som brændsel, er således nødvendigvis opfyldt i dette tilfælde. Dette kan imidlertid ikke udledes af anvendelsen af direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), første led, på fortolkningen af begrebet »energiprodukter« i forbindelse med mellemprodukter, men snarere af deres *faktiske* anvendelse som brændsel til opvarmning.

28. Ved at udlede en forståelse af begrebet »energiprodukter« i forhold til slutprodukterne af mellemprodukternes faktiske anvendelse har Kommissionen således foretaget den ovennævnte logiske fejlslutning. Imidlertid kan artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96 ligeledes forstås således, at »anvendelsen af produkter som defineret i direktivets artikel 2, stk. 1, som brændsel til fremstilling af andre produkter henhørende under denne definition ikke udgør en afgiftsudløsende begivenhed«. En sådan forståelse vil fuldt ud give mening, uden at det er nødvendigt at anvende direktivets artikel 2, stk. 4. Princippet om en ensartet fortolkning af samme begreb inden for en enkelt bestemmelse udelukker således ikke fortolkningen af begrebet »energiprodukter«, som omfatter alle produkter, der falder inden for definitionen i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2003/96.

29. Imidlertid er de grundlæggende årsager, som efter min opfattelse ikke gør det muligt at anerkende synspunktet om nødvendigheden af en samlet fortolkning af artikel 2, stk. 1 og 4, i direktiv 2003/96, af systemisk karakter.

*Bedømmelse af artikel 2, stk. 4, litra b), første led, i direktiv 2003/96, sammenholdt med de øvrige bestemmelser i direktivet*

30. I henhold til artikel 2, stk. 2, i direktiv 2003/96 gælder direktivet foruden de energiprodukter, der er opregnet i bestemmelsens stk. 1, også for elektricitet. Elektricitet er – ligesom energiprodukter – underlagt beskatning i henhold til dette direktiv, dog under nogle andre vilkår end disse produkter. Samtidig følger det af direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), tredje og fjerde led, at direktivet ikke finder

anvendelse på elektricitet, »der fortrinsvis anvendes til kemisk reduktion og i elektrolyse og metallurgiske processer«, samt »såfremt udgifterne hertil udgør mere end 50% af omkostningerne ved et produkt«. Til gengæld følger det af artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, at »energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet [...]« obligatorisk skal fritages fra afgifter.

31. I overensstemmelse med principperne om fortolkning af retsregler skal alle led i artikel 2, stk. 4, litra b), i direktiv 2003/96 fortolkes således, at de har samme virkning i den forstand, at deres forhold til de øvrige direktivbestemmelser skal forblive det samme. Hvis det derfor antages, at direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), første led, begrænser definitionen af »energiprodukter« i bestemmelsens stk. 1 således, at fortolkningen af dette begreb i direktivets øvrige bestemmelser ikke omfatter produkter, der anvendes til andre formål end som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, skulle det samme gælde tilsvarende for elektricitet, der anvendes på den måde, der er fastsat i direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), tredje og fjerde led. Elektricitet, der anvendes til kemisk reduktion og i elektrolyse og metallurgiske processer samt elektricitet, der udgør mere end 50% af omkostningerne ved et produkt, ville således ikke være omfattet af begrebet elektricitet som omhandlet i direktiv 2003/96. Det ville derfor heller ikke have indvirkning på beskatning af øvrige produkter, der er omfattet af direktivets bestemmelser.

32. Dette ville føre til absurde konklusioner, da artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 ville indebære, at energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet, der anvendes til kemisk reduktion og i elektrolyse og metallurgiske processer samt elektricitet, der udgør mere end 50% af omkostningerne ved et produkt, ikke ville være omfattet af fritagelsen og derfor ville skulle beskattes i overensstemmelse med de almindelige principper, som er fastlagt i direktivet. Et sådant resultat er uacceptabelt af tre grunde.

33. For det første overføres elektricitet efter produktionen til netværket, hvorfra brugerne via distributører indsamler visse mængder energi. Der er således ingen direkte forbindelse mellem på den ene side en konkret producent og den elektricitet, vedkommende producerer, og på den anden side en bestemt bruger. Så meget desto mere er der ikke en sådan forbindelse mellem producenten eller distributøren af energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, og brugeren af denne energi. Identifikation og efterfølgende beskatning af energiprodukter, der er anvendt til produktion af elektricitet, der er anvendt til kemisk reduktion og i elektrolyse og metallurgiske processer, vil derfor være yderst vanskelig, om ikke umulig. Det ville være endnu vanskeligere ved energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, der udgør mere end 50% af omkostningerne ved andre produkter.

34. For det andet bemærkes, at selv hvis det var muligt at foretage en sådan selektiv beskatning af energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, afhængig af anvendelsen af denne energi eller dens andel i produktionsomkostningerne for andre produkter, ville en sådan beskatning fratage den undtagelse, der er omhandlet i artikel 2, stk. 4, litra b), tredje og fjerde led, i direktiv 2003/96, dens virkning. Elektricitet, som anvendes på denne måde, ville ikke blive beskattet direkte, men prisen ville omfatte afgiften på de energiprodukter, der er anvendt til fremstilling heraf, hvilket utvivlsomt – på grund af de indirekte skatters natur – ville blive overvæltet på brugerne af elektriciteten.

35. For det tredje og afslutningsvis ville denne fortolkning endvidere også være uforenelig med det princip, der er fastsat i artikel 21, stk. 5, i direktiv 2003/96, hvorefter elektricitet bliver pålagt afgift ved levering fra distributøren. Det er muligt at fastsætte forfaldstidspunktet for afgiften på elektricitet på denne måde ved anvendelse af den undtagelse, der er omhandlet i direktivets artikel 14, stk. 1, litra a): Da elektricitet beskattes som et slutprodukt og ikke på det tidspunkt, hvor brændstoffet anvendes til produktion heraf, kan tidspunktet for beskatningen overføres til den sidste fase af handelen med elektricitet, dvs. tidspunktet for levering heraf til modtageren. Hvis det imidlertid lægges til grund, at udelukkelsen af visse anvendelser af elektricitet i henhold til artikel 2, stk. 4,

litra b), tredje og fjerde led, i direktiv 2003/96 giver anledning til at fritage energiprodukter, der anvendes til fremstilling af energi, ville denne energi ikke alene reelt blive beskattet på trods af denne undtagelse (jf. ovenstående punkt), men derudover ville denne beskatning ske i produktionsleddet og ikke ved distributionen.

36. Af disse grunde mener jeg ikke, at argumentet om, at undtagelsen i artikel 2, stk. 4, litra b), i direktiv 2003/96 medfører en begrænsning af definitionen af de deri opregnede produkter med henblik på direktivets øvrige bestemmelser, kan tages til følge. Dette gælder både den elektricitet, der er nævnt i bestemmelsens tredje og fjerde led, og de energiprodukter, der er nævnt i første led.

37. Efter min opfattelse ændrer dette argument ikke ved den omstændighed, at artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 vedrører fritagelse for beskatning, mens direktivets artikel 21, stk. 3, vedrører en begivenhed, som ikke anses for at være afgiftsudløsende.

38. På den ene side er det praktiske resultat det samme i begge tilfælde. I en situation, hvor virksomheden anvender sine energiprodukter til produktion af andre energiprodukter, er det vanskeligt at afgøre, på hvilket tidspunkt afgiftspligten indtræder, hvorfor virkningen er den samme, som hvis disse produkter skulle være fritaget. Det er denne måde, hvorpå denne bestemmelse er blevet gennemført i dansk ret (jf. punkt 6 ovenfor).

39. På den anden side er det ikke virkningen af den mekanisme, der er beskrevet i artikel 14, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96, der er afgørende, men forholdet mellem de forskellige produkter, der er opregnet heri. I begge tilfælde drejer det sig om produkter, der er omfattet af direktivet, og som anvendes til fremstilling af andre produkter, herunder de produkter, der er nævnt i dette direktivs artikel 2, stk. 4, litra b) [i henholdsvis artikel 21, stk. 3, første led, og i artikel 14, stk. 1, litra a), tredje og fjerde led]. Virkningen af denne eller en anden fortolkning af direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), for at besvare spørgsmålet om anvendelsen af disse to bestemmelser, skal derfor være identisk.

40. Det skal afslutningsvis anføres, at en fortolkning af artikel 2, stk. 4, litra b), i direktiv 2003/96, hvorefter den udelukkelse fra direktivets anvendelsesområde, der følger af bestemmelsen, betyder, at de deri nævnte produkter ikke kan påvirke beskatningsniveauet for andre produkter, der er omfattet af direktivet, fører til uacceptable konklusioner i henhold til direktivets artikel 14, stk. 1, litra a). Denne fortolkning skal derfor forkastes såvel i relation til artikel 2, stk. 4, litra b), tredje og fjerde led, som i relation til bestemmelsens første led.

#### *Fortolkningen af artikel 2, stk. 4, litra b), i direktiv 2003/96 som en »sui generis« afgiftsfritagelse*

41. I lyset af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at det er nødvendigt at anlægge en anden fortolkning af artikel 2, stk. 4, litra b), i direktiv 2003/96 end den fortolkning, som den danske regering og Kommissionen har foreslået. Jeg mener, at denne bestemmelse faktisk fritager de deri nævnte produkter fra den i direktivet omhandlede beskatning. Disse produkter er således ikke omfattet af den harmoniserede beskatning, mens de omvendt forbliver henholdsvis energiprodukter og elektricitet som omhandlet i dette direktiv. Den omstændighed, at denne fritagelse er formuleret som en udelukkelse fra direktivets anvendelsesområde, indebærer, at medlemsstaterne fortsat frit kan fastsætte en mulig afgift på disse produkter i henhold til særskilte nationale regler. Denne mulighed er væsentligt mere begrænset, når der er tale om produkter, der henhører under anvendelsesområdet for direktiv 2003/96, men som er fritaget i henhold til direktivets bestemmelser<sup>5</sup>.

5 – Artikel 3, stk. 3, i direktiv 92/12. Jf. dom af 5.7.2007, Fendt Italiana (C-145/06 og C-146/06, EU:C:2007:411, præmis 44).



42. Denne fortolkning gør det muligt at bevare sammenhængen i direktivets bestemmelser med hensyn til beskatningen af elektricitet. Den undtagelse, der er omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, finder derfor også anvendelse på produkter, der anvendes til produktion af elektricitet, og som benyttes på en af de måder, der er anført i nævnte direktivs artikel 2, stk. 4, litra b), tredje og fjerde led, hvilket gør det muligt at undgå de praktiske og logiske vanskeligheder, der er beskrevet ovenfor i punkt 33-35.

43. En sådan fortolkning er ligeledes i overensstemmelse med det oprindelige udkast til direktiv 2003/96, som blev fremlagt af Kommissionen<sup>6</sup>. Dette udkast indeholdt ikke en bestemmelse, der svarer til direktivets nuværende artikel 2, stk. 4. Udkastet indeholdt i stedet en fritagelse for beskatning af visse kategorier af energiprodukter, navnlig dem, der ikke anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning [den nuværende artikel 2, stk. 4, litra b), første led, i direktiv 2003/96], og elektricitet, der anvendes til kemisk reduktion og i elektrolyse og metallurgiske processer [den nuværende artikel 2, stk. 4, litra b), tredje led, i direktiv 2003/96]<sup>7</sup>. Til gengæld henviste den bestemmelse, der svarer til direktivets nuværende artikel 21, stk. 3, udtrykkeligt til definitionen af energiprodukter, med angivelse af koderne i den kombinerede nomenklatur for produkter, hvis fremstilling ikke var genstand for beskatning af energiprodukter fra samme virksomhed, der blev anvendt til dette formål<sup>8</sup>. Hvis forslaget til direktiv 2003/96 var blevet vedtaget i denne form, ville den danske regerings og Kommissionens holdning således være ugrundet selv uden at foretage en systematisk analyse.

44. En lignende logik blev anvendt i Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier<sup>9</sup>, som blev erstattet af direktiv 2003/96. Det følger af artikel 8, stk. 1, litra a), i direktiv 92/81, at »mineralolier, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning«, er fritaget for den harmoniserede punktafgift, som er fastsat i nævnte direktiv. Dette direktivs artikel 4, stk. 3, indførte imidlertid en regel svarende til den, der er fastsat i artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96. I forhold til direktiv 92/81 ville det følgelig også være vanskeligt at opretholde den danske regerings og Kommissionens holdning i den foreliggende sag.

45. For så vidt angår fortolkningen af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 betyder den fortolkning, som jeg foreslår, at denne bestemmelse (første punktum) altid finder anvendelse, hvis de produkter, der produceres i den pågældende virksomhed, tilhører en af de kategorier, der er opført i direktivets artikel 2, stk. 1, uanset om de anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

46. Jeg deler ikke den danske regerings opfattelse, således som den har givet udtryk for i sine bemærkninger i den foreliggende sag, hvorefter en sådan fortolkning af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 skulle fratage direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), første led, dens virkning. Som anført ovenfor er formålet med sidstnævnte bestemmelse at fritage de deri opregnede produkter fra den ved direktivet harmoniserede beskatning, mens der samtidig gives medlemsstaterne frihed til eventuelt at beskatte dem i henhold til særskilte bestemmelser.

6 – KOM(97) 30 endelig.

7 – Jf. udkastets artikel 13, stk. 1, litra a).

8 – jf. udkastets artikel 18, stk. 3.

9 – EFT 1992, L 316, s. 12.

47. Af samme årsag er der efter min opfattelse ingen modstrid mellem den fortolkning, som jeg foreslår, og de konklusioner, der følger af Domstolens dom af 5. juli 2007, *Fendt Italiana*<sup>10</sup>. Det fremgår således klart af denne dom, at medlemsstaterne ikke må lade den harmoniserede beskatning i henhold til direktiv 2003/96 omfatte produkter, der anvendes til andre formål end som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. Dette betyder imidlertid ikke, at disse produkter ophører med at være energiprodukter som omhandlet i dette direktiv. Domstolen anvender i øvrigt udtrykket »energiprodukter« i forbindelse med denne kategori af produkter<sup>11</sup>.

48. Tilbage står spørgsmålet om ratio legis bag artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 fortolket i overensstemmelse med mit forslag. Selv om begrundelsen for fritagelse for produkter, der anvendes til fremstilling af elektricitet, uanset den senere anvendelse af denne energi, er forståelig eksempelvis af de grunde, der er anført i punkt 33-35 ovenfor, synes manglende beskatning af energiprodukter, der anvendes til produktion af andre energiprodukter, der ikke anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, måske ikke helt begrundet.

49. Ifølge den danske regering og Kommissionen er formålet med bestemmelsen i artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 at undgå dobbeltbeskatning af energiprodukter: såvel direkte som indirekte ved beskatning af de energiprodukter, der anvendes til fremstilling heraf. Et sådant formål med den pågældende bestemmelse støtter den fortolkning, der er foreslået af den danske regering og Kommissionen, hvorefter det kun er anvendelse af energiprodukter til produktion af andre afgiftspligtige energiprodukter, dvs. produkter, der anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, der ikke betragtes som en afgiftsudløsende begivenhed.

50. Det bør dog bemærkes, at direktiv 2003/96 ikke indeholder et generelt forbud mod dobbeltbeskatning af energiprodukter. Princippet om en enkelt beskatning gælder kun for elektricitet: Den beskattes i distributionsleddet, og de energiprodukter, der anvendes til fremstilling heraf, er fritaget for afgift (jf. punkt 34 og 35 ovenfor). For så vidt angår energiprodukter indeholder direktivets artikel 21, stk. 3, andet punktum, derimod kun en mulighed for medlemsstaterne, hvorefter »[de] også [kan] betragte forbrug af elektricitet og andre energiprodukter, der ikke er produceret på [en virksomhed, der producerer energiprodukter] område, [...] som en ikke-afgiftsudløsende begivenhed«. For så vidt angår energiprodukter, der anvendes til fremstilling af andre energiprodukter, og som ikke fremstilles i samme virksomhed, kan disse ligeledes være afgiftspligtige, uanset at de endelige produkter også beskattes. Det er rigtigt, at Danmark har gjort brug af denne mulighed ved at fritage alle energiprodukter, der anvendes til fremstillingen af energiprodukter fra beskatning, uanset hvor de blev produceret<sup>12</sup>. Dette ændrer dog ikke ved det forhold, at direktiv 2003/96 ikke indeholder nogen generel regel vedrørende beskatning af energiprodukter.

51. Begrundelsen for bestemmelsen i artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96 synes snarere at være de vanskeligheder, som ville opstå som følge af beskatning af produkter, som fremstilles og forbruges samtidig i samme produktionsanlæg. Et sådant arrangement ville ikke alene være en yderligere byrde for disse anlæg, men ville også kræve streng kontrol fra skattemyndighedernes side. Sådanne vanskeligheder opstår ikke i forbindelse med energiprodukter, der fremstilles af en anden producent end den virksomhed, hvor de derefter anvendes, idet afgiftspligten opstår hos producenten eller distributøren, som derefter overvælter byrden på prisen for de solgte energiprodukter. Således overlader bestemmelsens andet punktum spørgsmålet om beskatning af sådanne situationer til medlemsstaternes skøn.

10 – C-145/06 og C-146/06, EU:C:2007:411.

11 – Jf. dom af 5.7.2007, *Fendt Italiana* (C-145/06 og C-146/06, EU:C:2007:411, præmis 41).

12 – Dette følger under alle omstændigheder efter min opfattelse af den danske lovgivning, der er henvist til i punkt 6 i dette forslag til afgørelse.

52. Jeg er klar over, at en sådan begrundelse, der følger af den fortolkning af artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96, som jeg foreslår – hvorefter begrebet »energiprodukter« omfatter alle produkter, der er nævnt i direktivets artikel 2, stk. 1, uanset om de anvendes til andre formål end som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning – skaber en vis lakune i den beskatningsordning, som er indført ved dette direktiv. Energiprodukter, der anvendes til fremstilling af produkter, som ikke er afgiftspligtige, bør i princippet beskattes.

53. For det første forholder det sig således – som Kommissionen selv anfører i sine skriftlige bemærkninger (jf. punkt 23 i dette forslag til afgørelse) – at i tilfælde af en produktkategori, der kun lejlighedsvis anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, indeholder artikel 2, stk. 1, litra a), d) og h), i direktiv 2003/96 allerede et tilsvarende forbehold. Produkter, der falder ind under disse kategorier, er derfor ikke energiprodukter i direktivets forstand, medmindre de anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. Andre kategorier omfatter dog produkter, der normalt anvendes eller er bestemt til anvendelse som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. Derfor vil den eventuelle lakune i beskatningen vedrøre usædvanlige situationer såsom den, der foreligger i hovedsagen.

54. For det andet ville en fortolkning af artikel 2, stk. 4, i direktiv 2003/96 som en bestemmelse, der begrænser rækkevidden af de begreber, der anvendes i artikel 2, stk. 1 og 2, medføre de vanskeligheder, der er omtalt i punkt 33-35 i dette forslag til afgørelse, hvilket ville skade sammenhængen i den beskatningsordning, der er fastsat i direktivet, i langt højere grad end den lakune i beskatningen, der følger af den fortolkning, som jeg foreslår.

55. Jeg er derfor ikke overbevist af Kommissionens argument om, at artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 som en undtagelse til princippet om beskatning af energiprodukter skal fortolkes strengt. Det er korrekt, at undtagelser skal fortolkes snævert og under alle omstændigheder ikke på en generel måde, men dette må ikke føre til grundlæggende uoverensstemmelser i fortolkningen af andre bestemmelser i direktivet som dem, der er omhandlet i punkt 33-35 i dette forslag til afgørelse.

56. Endelig indeholder direktiv 2003/96 for det tredje mange undtagelser, fritagelser og afvigelse<sup>13</sup>. Som følge heraf er den ordning, der er fastsat i nævnte direktiv, ikke baseret på princippet om universel og ubetinget beskatning, således at den manglende beskatning af energiprodukter, der anvendes inden for den virksomhed, som har fremstillet dem, efter min opfattelse ikke i væsentlig grad underminerer ordningens logik.

57. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at det deri anvendte begreb »energiprodukter« omfatter alle produkter, der er nævnt i direktivets artikel 2, stk. 1, uanset om de anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

### ***Det andet præjudicielle spørgsmål***

58. Det andet præjudicielle spørgsmål drejer sig om, hvorvidt medlemsstaterne kan begrænse anvendelsen af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 til situationer, hvor et energiprodukt anvendes til fremstilling af energiprodukter, der er afgiftspligtige i henhold til direktivet. Den forelæggende ret har imidlertid ikke præciseret, hvorvidt det kun drejer sig om en begrænsning til energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, og som derfor ikke er fritaget i henhold til direktivets artikel 2, stk. 4, litra b), første led, eller en yderligere begrænsning f.eks. til produkter, der ikke falder ind under nogen af de mange undtagelser, der er fastsat i nævnte direktiv.

13 – Ud over de undtagelser, der nævnes i dette forslag til afgørelse, se f.eks.: artikel 2, stk. 4, litra b), andet og femte led, artikel 15 og 17 samt undtagelser for de enkelte medlemsstater, der er omhandlet i artikel 18, 18a og 18b i direktiv 2003/96.

59. Under alle omstændigheder bør der dog sondres mellem den retlige karakter af bestemmelsen i artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96 og bestemmelsen i dette direktivs artikel 21, stk. 3, andet punktum<sup>14</sup>.

60. Hvad angår nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, første punktum, er denne bestemmelse bindende for medlemsstaterne. De er derfor forpligtede til at gennemføre den i national ret og sikre dens fulde effektivitet. De kan derfor ikke begrænse dens anvendelsesområde på en måde, som afviger fra den korrekte fortolkning heraf, som bl.a. følger af den dom, som Domstolen afsiger i den foreliggende sag. Hvis Domstolen således i overensstemmelse med mit forslag til besvarelse af det første spørgsmål finder, at denne bestemmelse vedrører fremstilling af alle energiprodukter som omhandlet i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2003/96, uanset hvordan de anvendes, vil medlemsstaterne ikke kunne begrænse brugen heraf. Besvarelsen af det andet spørgsmål vil følgelig, for så vidt som det vedrører direktivets artikel 21, stk. 3, første punktum, være benægtende.

61. For så vidt angår bestemmelsen i artikel 21, stk. 3, andet punktum, i direktiv 2003/96 har denne en frivillig karakter og synes desuden at give mulighed for flere forskellige anvendelsesvarianter. Jeg vil derfor være tilbøjelig til at mene, at medlemsstaterne råder over en langt videre skønsbeføjelse.

62. Tvisten i hovedsagen vedrører imidlertid anvendelsen af energiprodukter på et område, der tilhører den virksomhed, som fremstiller dem, hvorfor artikel 21, stk. 3, første punktum, i direktiv 2003/96 finder anvendelse. Spørgsmålet om fortolkningen af det andet punktum i denne bestemmelse vil derfor være hypotetisk. Jeg foreslår derfor at begrænse besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål til en fortolkning af direktivets artikel 21, stk. 3, første punktum.

### Forslag til afgørelse

63. På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål fra Østre Landsret på følgende måde:

- »1) Artikel 21, stk. 3, første punktum, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet skal fortolkes således, at det deri anvendte begreb »energiprodukter« omfatter alle produkter, der er nævnt i direktivets artikel 2, stk. 1, uanset om de anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.
- 2) Medlemsstaterne er ikke berettigede til at begrænse denne bestemmelses anvendelsesområde på grundlag af arten eller anvendelsen af energiprodukter produceret af den virksomhed, som denne bestemmelse finder anvendelse på.«

14 – Jeg minder om, at artikel 21, stk. 3, andet punktum, i direktiv 2003/96 bestemmer, at »[m]edlemsstaterne kan også betragte forbrug af elektricitet og andre energiprodukter, der ikke er produceret på virksomhedens område, [...] som en ikke-afgiftsudløsende begivenhed« (min fremhævelse).