



# Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
M. SZPUNAR  
fremsat den 23. april 2020<sup>1</sup>

**Sag C-44/19**

**Repsol Petróleo, SA  
mod  
Administración General del Estado**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien))

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2003/96/EF – beskatning af energiprodukter og elektricitet – artikel 21, stk. 3 – afgiftsfritagelse for energiprodukter, der anvendes i en virksomhed, der producerer energiprodukter – samtidig produktion af energiprodukter og andre produkter«

## Indledning

1. EU-lovgivningen harmoniserer de grundlæggende principper for beskatning af energiprodukter og fastsætter et minimumsniveau for denne beskatning. Denne beskatning finder dog ikke anvendelse på energiprodukter til produktion af andre energiprodukter. De relevante bestemmelser herom har allerede været genstand for flere af Domstolens domme<sup>2</sup>. Hverken disse bestemmelser eller Domstolens ovennævnte praksis besvarer imidlertid spørgsmålet om, hvordan energiprodukter, der anvendes til produktion af andre energiprodukter, skal behandles, når også produkter, der er ikke-energiprodukter, fremstilles i denne produktion. Den foreliggende sag vedrører dette.

## Retsgrundlag

### *EU-lovgivningen*

2. Artikel 21, stk. 1 og 3, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet<sup>3</sup> bestemmer:

»1. Ud over de almindelige bestemmelser i [Rådets] direktiv 92/12/EØF [af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1)], 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.

[...]

1 – Originalsprog: polsk.

2 – Jf. nærmere bestemt dom af 6.6.2018, Koppers Danmark (C-49/17, EU:C:2018:395), af 27.6.2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498), og af 7.11.2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933).

3 – EFT 2003, L 283, s. 51.

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 af energiprodukter, der produceres på virksomhedens område. Medlemsstaterne kan også betragte forbrug af elektricitet og andre energiprodukter, der ikke er produceret på virksomhedens område, og forbrug af energiprodukter og elektricitet på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer brændstof, der skal anvendes til produktion af elektricitet, som [...] ikke-afgiftsudløsende begivenhed. 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.

[...]«

### *Spansk ret*

3. Artikel 47, stk. 1, litra b), i Ley 38/1992, de Impuestor Especiales (lov 38/1992 om punktafgifter), bestemmer<sup>4</sup>:

»Eget forbrug af følgende er ikke afgiftspligtigt:

[...]

b) anvendelse af mineralolier som brændstof i produktionsprocessen af mineralolier i afgiftssuspensionsordningen.«

### **Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål**

4. Repsol Petróleo SA er et erhvervsdrivende selskab stiftet i henhold til spansk ret (herefter »Repsol«), der udøver erhvervs-mæssige aktiviteter, bl.a. produktion af energiprodukter inden for rammerne af processen med raffinering af råolie. I denne proces opstår der, ud over energiprodukter, en række andre produkter såsom svovl, tunge råoliefraktioner, aromatiske kulbrinter samt damp. Disse produkter sælges og anvendes derefter i den kemiske industri og genanvendes delvist i produktionsprocessen.

5. Ved afgørelse af 2. april 2012 pålagde de spanske afgiftsmyndigheder selskabet Repsol at betale en punktafgift af mineralolierne for skatteårene 2007 og 2008 for anvendelse af mineralolier fremstillet af virksomheden som brændsel til opvarmning i produktionsprocessen i det omfang, der i denne proces blev fremstillet produkter, som ikke var energiprodukter. Efter afgiftsmyndighedernes opfattelse bør mineralolier, der anvendes i produktionsprocessen, beskattes proportionelt i forhold til mængden af andre produkter end energiprodukter, der fremstilles i denne proces.

6. Repsols klage over denne afgørelse blev forkastet efter en administrativ procedure og af retten i første instans. Disse afgørelser var navnlig baseret på retspraksis fra Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien), hvorefter eget forbrug af energiprodukter kun er afgiftspligtigt i det omfang, det tjener til fremstilling af andre energiprodukter. Denne retspraksis er blevet udviklet i henhold til bestemmelserne til gennemførelse af direktiv 92/81<sup>5</sup>.

7. Selskabet Repsol har for den forelæggende ret iværksat appel til prøvelse af dommen afsagt i første instans.

4 – BOE nr. 312 af 29.12.1992, s. 44305.

5 – Rådets direktiv 92/81/EØF af 19.10.1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier (EFT 1992, L 316, s. 12). Direktivet blev ophævet og erstattet af direktiv 2003/96.

8. Under disse omstændigheder har Tribunal Supremo (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 fortolkes således, at eget forbrug af energiprodukter, der sker på producentens anlæg, kan pålægges punktafgift for mineralolier, for så vidt som der fremstilles produkter, som ikke er energiprodukter?

Eller er formålet med denne bestemmelse om at fritage den anvendelse af energiprodukter, der er nødvendig for at fremstille de endelige energiprodukter, fra afgiften, derimod til hinder for, at dette egetforbrug pålægges afgift, for så vidt som egetforbrug udmønter sig i fremstilling af andre produkter, som ikke er energiprodukter, selv hvis denne fremstilling udgør et restprodukt, der fremstilles uundgåeligt som følge af selve produktionsprocessen?»

9. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev indleveret til Domstolen den 24. januar 2019. Der er blevet indgivet skriftlige indlæg af Repsol, den spanske og den tjekkiske regering samt Europa-Kommissionen. Repsol, den spanske regering og Kommissionen deltog i retsmødet den 4. marts 2020.

### Bedømmelse

10. Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at hvis produktionen af energiprodukter uundgåeligt udmønter sig i fremstillingen af andre produkter end energiprodukter, betragtes anvendelse af energiprodukter til denne produktionsformål ikke som en afgiftsudløsende begivenhed, eller afgiftspligten indtræder kun i forhold til de energiprodukter, som fremstilles i denne proces, med undtagelse af den del, der udgøres af andre produkter.

11. Jeg vil indledningsvis henvise til, at artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 har en kompleks struktur.

12. Det følger af ordlyden af bestemmelsens første punktum, at eget forbrug af energiprodukter, dvs. forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer disse produkter, ikke betragtes som en afgiftsudløsende begivenhed.

13. Det følger af ordlyden af bestemmelsens andet punktum, at medlemsstaterne også kan betragte forbrug af energiprodukter (herunder elektricitet), der ikke er produceret på virksomhedens område, som en ikke-afgiftsudløsende begivenhed.

14. Endelig indeholder bestemmelsens tredje punktum et forbehold for, at dette ikke finder anvendelse, når forbruget sker med henblik på formål, som ikke vedrører produktion af energiprodukter, eksempelvis til fremdrift af køretøjer.

15. Det kan modsætningsvis udledes af tredje punktum i artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96, at kun forbruget af energiprodukter med henblik på formål, som vedrører produktion af energiprodukter, ikke kan (eller ikke skal) betragtes som en afgiftsudløsende begivenhed. Denne konklusion bekræftes også af ordlyden af forgængerens for den omtalte bestemmelse, dvs. artikel 4, stk. 3, i direktiv 92/81, som bestemte, at forbrug af mineralolier i en virksomhed, der fremstiller mineralolier, ikke udløser punktafgiftspligt, »så længe forbruget sker i forbindelse med denne fremstilling«. Denne artikels ordlyd var identisk med ordlyden af tredje punktum i artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96<sup>6</sup>.

6 – Direktiv 92/81 gav ikke medlemsstaterne bemyndigelse svarende til den i artikel 21, stk. 3, andet punktum, i direktiv 2003/96 fastsatte.

16. Som jeg nævnte i indledningen til dette forslag, fastlægger artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 ikke, hvorvidt og i hvilken udstrækning det forbrug, der sker med henblik på produktion, hvor der som led i denne produktion fremstilles energiprodukter og andre produkter, skal betragtes som en afgiftsudløsende begivenhed.

17. Det forekommer mig, at to forskellige anskuelser kan anlægges i den forbindelse.

18. Som den tjekkiske regering med rette har påpeget i sit indlæg, kan en bogstavelig fortolkning af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 i en situation som den i hovedsagen omhandlede føre til den konklusion, at bestemmelsen bør gælde for alle energiprodukter, der anvendes af Repsol i virksomhedens produktionsprocesser.

19. Denne bestemmelse taler nemlig kun om »forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der producerer energiprodukter«, mens bestemmelsens tredje punktum udelukker »forbruget [...] med henblik på formål, som ikke vedrører produktion af energiprodukter«.

20. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af parternes skriftlige indlæg, at energiprodukter, der anvendes i forbindelse med raffinering af råolie, med henblik på opvarmning af olien til den temperatur, der kræves i denne proces, anvendes fuldt ud til fremstilling af energiprodukter. En samtidig fremstilling af produkter, som er ikke-energiprodukter, er en uundgåelig følge af denne proces. Fremstilling af disse produkter er en integreret del af produktionsprocessen for energiprodukter, hvorfor det bør erkendes, at alle energiprodukter, der bruges i denne teknologiske proces, tjener til fremstilling af energiprodukter. Ordlyden af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 indikerer, at ovennævnte energiprodukter, som fuldt ud anvendes med henblik på produktion af energiprodukter, også bør være fuldt ud omfattet af den i bestemmelsen fastsatte regulering.

21. Denne fortolkning af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 er endvidere i overensstemmelse med Domstolens praksis, sådan som Repsol med rette har påpeget. Domstolen har fastslået, at »ud fra den negative formulering af tredje punktum i denne bestemmelse kan det udledes, at dette punktum kun tager sigte på at udelukke forbrug af energiprodukter, *der ikke har nogen som helst forbindelse med produktion af energiprodukter*, fra at være omfattet af denne bestemmelse«, og at »forbrug af energiprodukter ikke alene på grund af den måde, det foregår på, kan udelukkes fra denne undtagelse, *for så vidt som det bidrager til den tekniske proces til fremstilling af energiprodukter*«<sup>7</sup>. Det kan kun vanskeligt nægtes, at energiprodukter i en situation som den i hovedsagen omhandlede, der anvendes i en teknisk proces, »ikke har nogen som helst forbindelse med produktion af energiprodukter« og ikke »bidrager til den tekniske proces til fremstilling af energiprodukter« i deres helhed.

22. På den anden side tager en sådan fortolkning, selv om den er antagelig i lyset af ordlyden af bestemmelsen i det pågældende direktiv, ikke tilstrækkeligt hensyn til de systemiske aspekter af dens fortolkning<sup>8</sup> og ville føre til, at energiprodukter, der anvendes til fremstilling af produkter, som er ikke-energiprodukter, ikke pålignes afgift.

23. I en situation, hvor både energiprodukter og ikke-energiprodukter fremstilles i produktionsprocessen, skal en sådan produktionsproces betragtes som en samtidig produktion af begge produktkategorier.

24. Det er endvidere uden betydning, at produktion af ikke-energiprodukter i en situation som den i hovedsagen foreliggende er uundgåelig, og at disse udgør et restprodukt, dvs. at denne produktion ikke er et mål i sig selv, men et uundgåeligt resultat. Produkter, der forekommer under en fremstillingsproces, har en markedsværdi og kan sælges af producenten, hvorved de bliver en vare,

7 – Dom af 7.11.2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, præmis 30, min fremhævelse).

8 – Domstolens praksis kræver, at de systemiske aspekter af fortolkningen af EU-retten tages i betragtning (jf. i relation til artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 dom af 6.6.2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, præmis 22).

dvs. en potentiel indtægtskilde. Det er derfor ikke længere relevant, hvorvidt deres produktion foregår bevidst eller kun som et uundgåeligt resultat af produktionen af andre produkter. Fra et afgiftsmæssigt synspunkt skal begge situationer behandles ens. Dette kræver princippet om ligestilling og om en uhindret konkurrence. Noget andet ville gælde, hvis andre produkter, der forekom under fremstillingsprocessen af energiprodukter, kun havde en ubetydelig markedsværdi eller ikke havde nogen værdi overhovedet og kun udgjorde en omkostning for producenten. Derfor deler jeg ikke Repsols betragtning om, at virksomhedens »hovedmål« er afgørende her. Økonomisk aktivitet er underlagt bestemmelserne i lovgivningen, herunder afgiftslovgivningen, ikke grundet det tilsigtede formål med denne aktivitet, men på grund af aktivitetens faktiske karakter og virkninger.

25. På den ene side gør artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 det muligt ikke at betragte forbruget af energiprodukter som en afgiftsudløsende begivenhed i det omfang, hvori et sådant forbrug sker med henblik på fremstilling af endelige produkter, som derefter i henhold til dette direktiv pålægges afgift som energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning<sup>9</sup>.

26. På den anden side er anvendelse af energiprodukter som motorbrændstof i produktionsprocessen afgiftspligtig, hvis slutproduktet er et ikke-energiprodukt eller ikke er beregnet til brug som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

27. Manglende afgiftsbelastning i sidstnævnte situation ville medføre, at der opstår en lakune i den harmoniserede beskatningsordning, der er indført ved direktiv 2003/96, da produkter, som i henhold til direktivet principielt er afgiftspligtige, ville kunne undgå denne afgiftspligt<sup>10</sup>.

28. Manglende afgiftsbelastning af disse produkter ville ikke blive modsvaret af en senere afgiftsbelastning af de fremstillede slutprodukter produceret ved hjælp af energiprodukter, idet disse slutprodukter ikke ville være afgiftspligtige<sup>11</sup>.

29. Den harmoniserede afgiftsordning indført ved direktiv 2003/96 kræver derfor, at energiprodukter, der anvendes i en produktionsproces, hvorved der skabes ikke-energiprodukter, skal pålignes afgift.

30. Som jeg påpegede i punkt 21 i dette forslag til afgørelse, fastslog Domstolen ganske vist i en sagerne om fortolkning af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96, at denne bestemmelse kun tager sigte på at udelukke forbrug af energiprodukter, der ikke har nogen som helst forbindelse med produktion af energiprodukter<sup>12</sup>. Dette er ikke tilfældet, når der er tale om samtidig produktion, som en del af en teknologisk proces, af energiprodukter og ikke-energiprodukter.

31. Den situation, der lå til grund for Domstolens afgørelse i ovennævnte dom, skal tages i betragtning. Petrotel-Lukoil-sagen vedrørte anvendelsen af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 på energiprodukter, der bruges til at frembringe vanddamp, der efterfølgende bl.a. anvendes til produktion af energiprodukter. Det er i denne sammenhæng, at Domstolen fastslog, at denne bestemmelse ikke gælder, når forbruget af energiprodukter sker med henblik på formål, som ikke vedrører produktion af energiprodukter. Hvis energiprodukter imidlertid bruges til fremstilling af mellemprodukter, der efterfølgende bruges til produktion af energiprodukter, finder bestemmelsen fuldt ud anvendelse. Der var dog ingen tvivl om, at slutprodukterne i den produktionsproces, der var genstand i Petrotel-Lukoil-sagen, var energiprodukter.

32. Den foreliggende sag vedrører derimod en anden situation, nemlig en samtidig produktion af energiprodukter og ikke-energiprodukter. Domstolens konklusioner i Petrotel-Lukoil-sagen kan derfor ikke overføres til det foreliggende tilfælde.

9 – Dom af 6.6.2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, præmis 32).

10 – Dom af 6.6.2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, præmis 29).

11 – Dom af 6.6.2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, præmis 30).

12 – Dom af 7.11.2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, præmis 30).



33. Cristal Union-sagen<sup>13</sup> har flere lighedspunkter med situationen i den foreliggende sag. Den nævnte sag vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt afgiftsfritagelsen for energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, jf. artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, også gælder energiprodukter, der anvendes i et kraftvarmeværk til produktion af både varme og elektricitet.

34. Selv om Domstolen ikke i den nævnte sag foretog en fortolkning af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96, kan der af dommen imidlertid drages en parallel til den foreliggende sag, da den vedrørte afgiftsfritagelse for energiprodukter, der anvendes til produktion af energi, der giver ret til en sådan fritagelse (dvs. elektricitet), og energi, der ikke giver en sådan ret (varme). Denne analogi er desto mere berettiget, eftersom kraftvarmemekanismen er baseret på idéen om en nyttig og rentabel måde at forbruge energi, der genereres i en produktionsproces for en anden type energi, som ved anvendelsen af en klassisk produktionsteknologi ikke blev brugt og herefter fortabt. Det svarer til den foreliggende sag, der vedrører produkter, som er ikke-energiprodukter, hvis fremstilling udgør et restprodukt, der fremstilles uundgåeligt som følge af produktionen af energiprodukter, og som er økonomisk anvendeligt og derfor har markedsværdi.

35. I Cristal Union-sagen var Domstolen ikke i tvivl om, at obligatorisk afgiftsfritagelse for energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, gælder kraftvarmeproduktion<sup>14</sup>. Der var imidlertid ingen tvivl om, at denne fritagelse kun gælder for den del af energiprodukterne, som et kraftværk anvender til produktion af elektricitet, i forhold til den del, som anvendes til varmeproduktion. Domstolen fastslog dette til trods for, at der i kraftvarmeproduktionen anvendes alle energiprodukter i denne proces til produktion af både elektricitet og varme. Det er ikke muligt at anslå den mængde af energiprodukter, som er nødvendig for at producere en given mængde elektricitet eller en given varmemængde<sup>15</sup>.

36. Domstolen vedtog derfor princippet om, at i tilfælde, hvor der både fremstilles produkter, der medfører en ret til afgiftsfritagelse af energiprodukter anvendt i denne produktion, og produkter, der ikke medfører en ret til afgiftsfritagelse, bør fritagelsen anvendes forholdsmæssigt i forhold til mængden af hver kategori af de fremstillede produkter.

37. Efter min opfattelse bør et lignende princip anvendes i den foreliggende sag. I tilfælde af produktion af både energiprodukter og ikke-energiprodukter anses forbruget af energiprodukter til denne produktions formål i henhold til artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96, for en ikke-afgiftsudløsende begivenhed, dog kun for så vidt angår en del, der svarer til andelen af de i denne forbindelse fremstillede energiprodukter.

38. Det skal herved bemærkes, at en producent af energiprodukter, der befinder sig i en situation som Repsol, ikke på nogen måde ville lide skade som følge af afgiftsbelastning på produkter, som blev fremstillet af producenten, der svarer til andelen af de herved fremstillede ikke-energiprodukter. I det omfang energiprodukter anvendes til at producere energiprodukter, er disse fuldt ud omfattet af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96. Med hensyn til produktionen af ikke-energiprodukter kan afgiften på energiprodukter, der er anvendt til produktion af energiprodukter, fuldt ud medregnes som en indirekte afgift i prisen på ikke-energiprodukter, der sælges på markedet, sådan som det er tilfældet for alle øvrige produkter, hvortil der anvendes energiprodukter ved produktionen.

39. En sådan konklusion er endda nødvendig for opretholdelsen af en uhindret konkurrence, da det kan forekomme, at produkter, der er ikke-energiprodukter, og som produceres i den samme teknologiske proces som energiprodukter, vil konkurrere med lignende produkter, der ikke produceres i en sådan kombineret produktionsproces, til hvis produktion der alligevel anvendes energiprodukter.

13 – Dom af 7.3.2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168).

14 – Dom af 7.3.2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, domskonklusionen).

15 – Navnlig dom af 7.3.2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, præmis 45), hvor Domstolen overvejer de mulige vanskeligheder ved at beregne andelen af energiprodukter for hver produceret energitype.

Sådanne energiprodukter er underlagt den almindelige afgiftsordning, hvorfor energiprodukter, der anvendes i den kombinerede produktionsproces, skal behandles på samme måde. Dette vedrører ikke kun produkter, som faktisk produceres i den teknologiske proces, der anvendes af Repsol, men alle produkter, der er eller kan blive produceret samtidigt med enhver slags energiprodukter.

40. Det er uden betydning herfor, at fremstilling af ikke-energiprodukter udgør et restprodukt, der fremstilles uundgåeligt som følge af produktionen af energiprodukter, og det er ligeledes uden betydning, at deres produktion, såsom produktion af svovl i afsvovlingsprocessen, er begrundet i lovbestemmelser, der tilsigter at beskytte miljøet. Enhver erhvervsdrivende, der udøver økonomisk virksomhed i en given branche, skal tage hensyn til omkostninger og begrænsninger ved dennes aktivitet. Det faktum, at visse ikke-energiprodukter uundgåeligt fremstilles i forbindelse med produktion af visse energiprodukter, er en velkendt betingelse for denne type aktiviteter, og muligheden for at sælge sidstnævnte produkter på markedet indgår i den økonomiske beregning af aktiviteten. Tilsvarende skal der i beregningen indgå afgifter på ikke-energiprodukter, der anvendes til produktion af energiprodukter for den del, der svarer til andelen af fremstillede ikke-energiprodukter.

41. Jeg deler heller ikke Repsols synspunkt, hvorefter en ændring af ordlyden af artikel 21 stk. 3, i direktiv 2003/96 i relation til ordlyden af artikel 4, stk. 3, i direktiv 92/81 kræver en ændring af bestemmelsens fortolkning.

42. Artikel 4, stk. 3, første afsnit, i direktiv 92/81 bestemte, at forbrug af mineralolier i en virksomhed, der fremstiller mineralolier, ikke udløser punktafgiftspligt, »så længe forbruget sker i forbindelse med denne fremstilling«. Andet afsnit i dette stykke præciserede endvidere, at når forbruget imidlertid tjener andre formål, der ikke er relaterede til denne produktion, udløses der punktafgiftspligt. I denne bestemmelse blev der skelnet mellem to tilfælde af mineralolieforbrug: til formål relateret til produktionen af sådanne olier og til formål, der ikke er relateret til en sådan produktion. Disse kategorier var på samme tid uafhængige kategorier og udtømmende: Hverken situationer, der hører til begge kategorier, eller situationer, der ikke tilhørte nogen af dem, var omfattet.

43. Ordlyden af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 ændrer ikke dette. I første punktum i dette stykke, der svarer til første punktum i artikel 4, stk. 3, i direktiv 92/81, er forbeholdet om, at forbruget skal ske i forbindelse med produktion af energiprodukter, udeladt. Dette forbehold opretholdes dog i den pågældende bestemmelses tredje punktum, hvilket svarer til andet punktum i artikel 4, stk. 3, i direktiv 92/81<sup>16</sup>, der i det væsentligste har en identisk ordlyd. EU-lovgiver har efter min mening med rette anerkendt, at det er unødvendigt at gentage det samme forbehold i begge punktummer. Da tredje punktum udelukker tilfælde af forbrug af energiprodukter med henblik på formål, som ikke vedrører produktion af disse produkter, betyder det uundgåeligt, at første punktum kun gælder forbrug med henblik på formål, som vedrører en sådan produktion. Dette ændres heller ikke ved, at der i artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 blev tilføjet et andet punktum, der blot udvider listen over tilfælde af forbrug af energiprodukter, der ikke betragtes som afgiftsudløsende begivenheder. Dette ændrer dog ikke ved, at dette forbrug skal ske med henblik på formål, som vedrører produktion af sådanne produkter.

44. Der er derfor ingen ændring i den logik, som Repsol har henvist til i sit indlæg. Ifølge Repsols bemærkninger i indlægget fastsætter artikel 4, stk. 3, i direktiv 92/81 et princip om, at eget forbrug af mineralolier som hovedregel skal pålægges afgift, mens afgiftsfritagelse var undtagelsen. Det skulle derimod af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 fremgå, at afgiftsfritagelse af eget forbrug af energiprodukter udgør en regel, mens beskatning, når et sådant forbrug ikke er forbundet med produktionen af sådanne produkter, er en undtagelse.

16 – Selvfølgelig bortset fra udvidelsen af anvendelsesområdet for produkter, der er omfattet af direktiv 2003/96.

45. Denne opfattelse kan ikke tiltrædes. Logikken er både i henhold til direktiv 92/81 og direktiv 2003/96, at beskatning af henholdsvis mineralolier og energiprodukter udgør en regel, mens manglende beskatning af eget forbrug af disse produkter udgør en undtagelse, der afhænger af overholdelsen af betingelsen om, at et sådant forbrug sker med henblik på formål, som vedrører produktion af sådanne produkter.

46. Ovennævnte overvejelser, og især hensynet til den harmoniserede afgiftsordning for energiprodukter indført ved direktiv 2003/96, samt behovet for opretholdelse af en ufordrejet konkurrence på markedet for varer, der fremstilles ved anvendelse af energiprodukter, kræver efter min opfattelse en fortolkning af direktivets artikel 21, stk. 3, der går ud over de konklusioner, som kan drages udelukkende af denne bestemmelses ordlyd. Det skal bemærkes, at denne ordlyd ikke giver et entydigt svar på spørgsmålet om den korrekte måde at beskatte energiprodukter, der anvendes til fremstilling af både energiprodukter og ikke-energiprodukter, på. Der er derfor ikke tale om fortolkning *contra legem*, men en supplerende af de konklusioner, der kan drages af bestemmelsens ordlyd.

47. Derfor skal artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 fortolkes således, at i tilfælde, hvor produktion af energiprodukter uundgåeligt udmønter sig i fremstillingen af ikke-energiprodukter, betragtes forbrug af energiprodukter til denne produktions formål ikke som en afgiftsudløsende begivenhed for den del af disse produkter, der svarer til andelen af producerede energiprodukter.

48. Det skal endvidere bemærkes, at direktivets artikel 21, stk. 3, kun finder anvendelse på energiprodukter, der bruges til produktion af energiprodukter, som er bestemt til anvendelse som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. Derfor er energiprodukter, der ikke kun anvendes til produktion af ikke-energiprodukter som omhandlet i dette direktivs artikel 2, stk. 1, men også til produktion af produkter, som ikke opfylder definitionen deri, men som direktiv 2003/96 heller ikke finder anvendelse på i overensstemmelse med artikel 2, stk. 4, litra b), første led, da de ikke er bestemt til anvendelse som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, udelukket fra dens anvendelsesområde. Dette fremgår klart af Domstolens praksis<sup>17</sup>. Begrebet energiprodukter skal derfor forstås således, at det udelukkende vedrører produkter, der er omfattet af den harmoniserede afgiftsordning, der blev indført ved direktiv 2003/96.

49. Henset til, at direktiv 2003/96 ikke indeholder regler for, hvordan mængden af energiprodukter, der omfattes af artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96, anslås, tilkommer det medlemsstaterne at fastlægge dette<sup>18</sup>. Idet dette imidlertid blev drøftet yderligere i retsmødet, bør følgende bemærkninger derfor fremsættes.

50. For det første udgør ikke-energiprodukter, i det omfang de opstår i produktionen af energiprodukter og efterfølgende anvendes i produktionsprocessen (f.eks. vanddamp), et mellemprodukt, på hvis produktion artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 skal anvendes<sup>19</sup>.

51. For det andet deler jeg Kommissionens synspunkt om, at den mest passende måde at beregne andelen af energiprodukter, der er omfattet af bestemmelserne i artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96, på, er at tage mængden af de fremstillede slutprodukter i hver kategori i betragtning, og ikke eksempelvis deres markedsværdi.

52. Dette er dog efter min opfattelse ikke, fordi – således som Kommissionen har argumenteret for – afgifter på energiprodukter beregnes på grundlag af mængden af disse produkter, eftersom denne afgift finder anvendelse på energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, og ikke de endelige produkter i denne produktion.

17 – Dom af 6.6.2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, domskonklusionen).

18 – Jf. i denne retning dom af 7.3.2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, præmis 45).

19 – Jf. dom af 7.11.2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, præmis 28 og punkt 1 i domskonklusionen).



53. Beregningsmetoden, der er baseret på den kvantitative andel af de individuelle kategorier af slutprodukter, gør det muligt i videst muligt omfang at afspejle andelen af energiprodukter i produktionsprocessen for hver kategori af slutprodukter. Mængden af nødvendige energiprodukter er relateret til mængden af individuelle slutprodukter snarere end deres værdi.

54. Mens Repsol med rette har påpeget, at det ikke er muligt at beregne den nøjagtige mængde af energiprodukter, der er forbrugt for hver kategori af slutprodukter, da forskellige slutprodukter i raffineringsprocessen opnås ved forskellige temperaturer, tillader den kvantitative metode efter min opfattelse en rimelig tilnærmelse til den andel af energiprodukter, der er nødvendige for at frembringe forskellige kategorier af slutprodukter.

55. Denne metode er ikke til hinder for, at der i national ret anvendes en specifik de minimis-tærskel, under hvilken den mængde af ikke-energiprodukter, der fremstilles i produktionsprocessen, bliver så ubetydelig, at den kan udelades, og alle energiprodukter, der anvendes i denne proces, kan være underlagt bestemmelserne i artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96. Imidlertid løser denne de minimis-tærskel ikke problemet med beregning af andelen af energiprodukter, der er omfattet af denne regulering, når mængden af fremstillede ikke-energiprodukter overstiger denne tærskel.

### **Forslag til afgørelse**

56. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at de præjudicielle spørgsmål fra Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien) besvares således:

»Artikel 21, stk. 3, 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 i tilfælde, hvor der i forbindelse med fremstilling af energiprodukter uundgåeligt også fremstilles ikke-energiprodukter, betragtes forbruget af energiprodukter med henblik på en sådan produktion ikke som en afgiftsudløsende begivenhed i relation til den andel af disse produkter, der svarer til andelen af de fremstillede energiprodukter.«