

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 19 april 2007¹

1. Bij het onderhavige verzoek van de Commissione tributaria provinciale di secondo grado di Trento (Belastingkamer van het gerechtshof te Trento) om een prejudiciële beslissing wil de rechter in wezen van het Hof vernemen of richtlijn 2003/96² de lidstaten toestaat hun eigen belastingstelsel op minerale olieproducten die voor andere doeleinden dan als brandstof worden gebruikt, in te stellen of te handhaven. Het specifieke product waarvan de belastingheffing in het hoofdgeding in geschil is, is smeerolie.

Hof van oordeel dat Italië door een verbruiksbelasting op smeerolie te handhaven onder meer de krachtens die richtlijn verplichte vrijstelling niet was nagekomen.⁴

3. De betrokken Italiaanse regelgeving is niet ingetrokken, maar richtlijn 92/81 is thans vervangen en ingetrokken bij richtlijn 2003/96. In de nieuwe richtlijn worden energieproducten die niet als brandstof worden gebruikt, expliciet van de werkingssfeer uitgesloten.

2. De voorgangster van richtlijn 2003/96, richtlijn 92/81³, bepaalde dat lidstaten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns moeten verlenen voor minerale oliën die niet als brandstof worden gebruikt. In een in 2001 ingestelde niet-nakomingszaak was het

Relevante regelgeving*Richtlijn 92/12*

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Richtlijn van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB L 283, blz. 51), gewijzigd, voor zover in deze relevant, bij richtlijn 2004/75/EG van de Raad van 29 april 2004 (PB L 157, blz. 100).

3 — Richtlijn van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (PB L 316, blz. 12).

4. Sinds begin jaren negentig is de harmonisatie op communautair niveau van de

4 — Arrest van 25 september 2003, Commissie/Italië (C-437/02, Jurispr. blz. I-9861).

belastingheffing op minerale oliën geregeld in een familie van richtlijnen. Richtlijn 92/12⁵ die nog steeds van kracht is, kan als de stammoeder worden beschouwd. Het bevat de algemene regeling voor minerale oliën en andere producten (alcohol, alcoholhoudende dranken, en tabaksfabrikaten) die zijn „onderworpen aan accijnzen en andere indirecte belastingen die direct of indirect worden geheven op het verbruik van die producten”.⁶

5. Artikel 1, lid 2, bepaalt dat „[d]e bijzondere bepalingen betreffende de structuren en de tarieven van de accijnzen worden vervat in specifieke richtlijnen”. De specifieke of (om de familiemetafoor voort te zetten) dochterrichtlijnen voor minerale oliën waren aanvankelijk richtlijn 92/81 (waarin de structuur van de belastingheffing is vastgesteld) en 92/82⁷ (waarin de belastingtarieven zijn neergelegd).

6. Artikel 3 van richtlijn 92/12 bepaalt:

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

— minerale oliën,

[...]

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

3. De lidstaten blijven bevoegd belastingen op andere dan de in lid 1 genoemde producten in te stellen of te handhaven, mits deze belastingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens.

[...]”

Gecombineerde nomenclatuur

5 — Richtlijn van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1).

6 — Artikel 1, lid 1.

7 — Richtlijn van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven voor minerale oliën (PB L 316, blz. 19).

7. Bepalingen in de dochterrichtlijnen van richtlijn 92/12 verwijzen naar codenummers

van de gecombineerde nomenclatuur (hierna: „GN”). De GN is oorspronkelijk ingesteld bij verordening nr. 2658/87⁸ om een goederennomenclatuur in te voeren die aan verschillende vereisten van de Gemeenschap voldoet. De lijst met codes betreffende de verschillende goederen is vervat in bijlage I bij verordening nr. 2658/87. Sindsdien is de GN door wijzigingen van bijlage I regelmatig geactualiseerd. Smeerolie, in de zin van het product waarop de belastingheffing in het hoofdgeding in geschil is, bleef echter steeds ingedeeld in GN-code 2710.

9. Artikel 8, lid 1, sub a, van richtlijn 92/81 verlangde van de lidstaten om vrijstelling van de geharmoniseerde accijns voor „minerale oliën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motorbrandstof of als brandstof voor verwarming” te verlenen „op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen”.

10. Richtlijn 92/82 bevatte de minimumaccijnstarieven, die de lidstaten op minerale oliën moesten heffen. Artikel 2, lid 1, somde de minerale oliën op die onder de werkingssfeer van deze richtlijn vallen. Smeerolie behoorde daar niet toe.

Richtlijnen 92/81 (structuur) en 92/82 (tarieven)

8. Krachtens artikel 2, lid 1, sub d, van richtlijn 92/81 werd onder de term „minerale oliën” verstaan de producten van GN-code 2710 en dus ook smeerolie. Artikel 2, lid 2, bepaalde dat „minerale oliën waarvoor in richtlijn 92/82/EEG geen accijnstarief is bepaald, aan accijns onderworpen zijn indien zij zijn bestemd voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als brandstof voor verwarming of als motorbrandstof [...]”.

Richtlijn 2003/96

11. Op 1 januari 2004 is zowel richtlijn 92/81 als 92/82 ingetrokken en vervangen bij richtlijn 2003/96.⁹ Tegelijkertijd werd hierbij het geharmoniseerde stelsel uitgebreid om daaronder, in het kader van de verwezenlijking van de doelstellingen van het protocol van Kyoto, behalve minerale oliën, ook andere energieproducten en elektriciteit te laten vallen. De nieuwe richtlijn voorzag in een geheel van minimumbelastingtarieven, waarbij het de lidstaten werd toegestaan hieraan op flexibele wijze te voldoen door verschillende heffingen. Hierdoor werd tege-

8 — Verordening van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB L 256, blz. 1).

9 — Daarbij werd „stammoeder” richtlijn 92/12, die van kracht bleef, niet ingetrokken of vervangen.

moetgekomen aan de wens van de lidstaten om verschillende soorten van belastingheffing op energieproducten en elektriciteit in te voeren of te handhaven.¹⁰

12. Overweging 22 van de considerans luidt: „[o]p energieproducten moet in wezen een communautair regelgevingskader van toepassing zijn wanneer deze als verwarmingsbrandstof of als motorbrandstof worden gebruikt. In dat opzicht gebiedt de aard en de logica van het belastingstelsel om [...] vormen van gebruik voor andere doeleinden dan als brandstof, alsmede mineralogische procédés, van de werkingssfeer van dit regelgevingskader uit te sluiten. Elektriciteit die op soortgelijke wijze wordt gebruikt, dient op gelijke wijze te worden behandeld.”

13. Artikel 1 van richtlijn 2003/96 verlangt van de lidstaten dat zij belasting op energieproducten en elektriciteit heffen overeenkomstig de bepalingen van deze richtlijn.

14. Artikel 2, lid 1, sub b, bepaalt dat voor de toepassing van deze richtlijn onder de term „energieproducten” wordt verstaan alle producten van de GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715. Zoals hierboven is aangegeven is smeerolie een product van GN-code 2710.

15. Artikel 2, lid 4, bepaalt echter uitdrukkelijk dat richtlijn 2003/96 onder meer niet van toepassing op „b) de volgende vormen van gebruik van energieproducten en elektriciteit:

— energieproducten gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof,

[...].”

16. Artikel 3 van richtlijn 2003/96 luidt: „[d]e verwijzingen naar ‚minerale oliën’ en ‚accijnzen’ in richtlijn 92/12/EEG (voor zover van toepassing op minerale oliën) zijn uit te leggen als verwijzingen naar alle energieproducten, elektriciteit en nationale indirecte belastingen bedoeld in de artikelen 2, respectievelijk 4, lid 2, van de onderhavige richtlijn”.

17. Artikel 14 voorziet in de verplichte belastingvrijstelling van onder meer energieproducten die in bepaalde omstandigheden als brandstof worden gebruikt.

18. Krachtens artikel 24 mogen de in een lidstaat tot verbruik uitgeslagen energiepro-

¹⁰ — Zie punten 7 en 10 van de considerans.

ducten die zich bevinden in de normale reservoirs van bedrijfsvoertuigen en bestemd zijn om te worden gebruikt als brandstof voor deze voertuigen, of die zich bevinden in bijzondere containers en bestemd zijn om te worden gebruikt voor de werking, tijdens het vervoer, van systemen waarmee deze containers zijn uitgerust, niet in een andere lidstaat worden belast.

19. Artikel 30 bepaalt:

„[...] de richtlijnen 92/81/EEG en 92/82/EEG [worden] met ingang van 31 december 2003 ingetrokken.

Verwijzingen naar de ingetrokken richtlijnen gelden als verwijzingen naar de onderhavige richtlijn.”¹¹

Italiaanse regelgeving

20. Bij artikel 21, tweede alinea, van decreto legislativo (wetsbesluit) nr. 540¹², worden

11 — Het tweede lid van artikel 30 werd bij een rectificatie door richtlijn 2004/75 ingelast (aangehaald in voetnoot 2 hierboven), waarvan de vijfde overweging van de considerans stelt dat de formulering van artikel 30 van richtlijn 2003/96/EG moet worden verduidelijkt.

12 — „Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposti sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penale e amministrative” (geconsolideerde tekst van de wettelijke bepalingen betreffende de belastingen op productie en verbruik en inzake de straf- en bestuursrechtelijke sancties ter zake), wetsbesluit nr. 504 van 26 oktober 1995 (GURI nr. 279, van 29 november 1995, gewoon supplement).

producten van GN-code 2710 (waaronder ook smeerolie) die als motorbrandstof of brandstof voor verwarming worden gebruikt, onderworpen aan een accijns die even hoog is als die voor de soortgelijke motorbrandstof of brandstof voor verwarming.

21. Artikel 62, eerste alinea van hetzelfde decreto legislativo stelt dat „[b]ehalve de in artikel 21, tweede alinea, bedoelde belasting, wordt op smeerolie (GN-codes 27 10 00 87 tot en met 27 10 00 98) een verbruiksbelasting geheven wanneer deze niet is bestemd voor gebruik, wordt aangeboden voor verkoop of wordt gebruikt als brandstof voor verwarming of als motorbrandstof”.

22. In het arrest in zaak C-437/01¹³ luidde het dictum van het Hof dat Italië door krachtens die bepalingen een verbruiksbelasting op smeerolie te handhaven wanneer deze niet is bestemd voor gebruik, wordt aangeboden voor verkoop of wordt gebruikt als brandstof voor verwarming of als motorbrandstof, de verplichtingen niet is nagekomen die krachtens artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 en artikel 8, lid 1, sub a, van richtlijn 92/81, zoals gewijzigd, op haar rusten. Het Hof overwoog dat op smeerolie slechts een accijns kan worden geheven wanneer deze is bestemd voor gebruik, wordt aangeboden voor verkoop of wordt gebruikt als brandstof voor verwarming of als motorbrandstof. In alle andere gevallen moet zij verplicht van de geharmoniseerde accijns worden vrijgesteld.¹⁴

13 — Zie voetnoot 4.

14 — Punt 30.

23. Uit de stukken van het dossier, in het bijzonder uit de door Italië en de Commissie ingediende opmerkingen, blijkt dat om redenen die in deze niet relevant zijn, de nationale regelgeving om het arrest van het Hof na te leven en de nationale belastingheffing op smeerolie aan te passen aan de vereisten van de geldende richtlijnen, nooit in werking is getreden. De bepalingen van decreto legislativo nr. 504 bleven dus volgens Italiaans recht van toepassing, zelfs na inwerkingtreding van richtlijn 2003/96; daaruit vloeit het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing voort.

Het hoofdgeding en de prejudiciële verwijzing

24. In 2004 heeft het in Italië bevoegde orgaan van de Belastingdienst, de Agenzia delle Dogane — Ufficio di Trento (Douanekantoor van Trento) aan Fendt Italiana Srl (hierna: „Fendt”), twee aanslagen gestuurd ter invordering van niet betaalde verbruiksbelasting op smeerolie over de periode tussen december 2003 en juli 2004, vermeerderd met boetes.

25. Fendt heeft tegen deze vorderingen in eerste aanleg bezwaar gemaakt bij de in Italië bevoegde regionale belastingrechter, de Commissione tributaria provinciale di Trento, die Fendts bezwaar heeft afgewezen. Volgens de belastingrechter was richtlijn 2003/96 niet van toepassing op andere

energieproducten dan die welke als brandstof voor verwarming of als motorbrandstof worden gebruikt. De belastingregeling voor andere producten wordt volledig en uitsluitend geregeld door nationaal recht, te weten artikel 62, eerste alinea, van decreto legislativo nr. 504.

26. Fendt heeft tegen deze uitspraken hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter die van oordeel was dat het, gelet op het arrest van het Hof in zaak C-437/01 en de ratio en het doel van de wijzigingen die bij richtlijn 2003/96 zijn aangebracht in het communautaire belastingstelsel voor minerale oliën, onduidelijk was of artikel 62 van het decreto legislativo nr. 504 verenigbaar was met het gemeenschapsrecht en of het de lidstaten thans vrij stond om op die producten krachtens hun eigen nationale regelgeving belasting te heffen. Hij heeft daarom besloten de behandeling van beide zaken te schorsen en bij het Hof identieke verzoeken ingediend om een prejudiciële beslissing over „de verenigbaarheid van de belastingregeling krachtens artikel 62 van decreto legislativo nr. 504 met richtlijn 2003/96/EG”.

27. Beide verzoeken zijn vervolgens bij beschikking van de president van het Hof van 10 mei 2006 gevoegd.

28. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Cyprus, Italië en de Commissie. Ter

terechtzitting op 15 februari 2007 zijn Fendt en de Commissie gehoord. *Argumenten van partijen*

De prejudiciële vragen

Inleidende opmerkingen

29. De Commissie heeft er terecht op gewezen dat het Hof niet bevoegd is om in het kader van een verzoek om een prejudiciële beslissing zich uit te spreken over de verenigbaarheid van een nationale regeling met communautaire bepalingen¹⁵, zoals dat door de verwijzende rechter uitdrukkelijk wordt verzocht. In die omstandigheden behoren de vragen aldus te worden uitgelegd dat daarmee wordt getracht te laten beoordelen of richtlijn 2003/96, die minerale oliën die voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt, van de werkingssfeer van voornoemde richtlijn uitsluit, eraan in de weg staat dat lidstaten voor die vormen van gebruik een verbruiksbelasting heffen.

30. De vraag kan worden beantwoord op grond van de in de verwijzingsbeschikkingen verstrekte, weliswaar summier, gegevens, die op nuttige wijze worden aangevuld door de opmerkingen van Italië en de Commissie.

31. Alle partijen die schriftelijke opmerkingen hebben ingediend (de Commissie, Cyprus en Italië), betogen dat met de inwerkingtreding van richtlijn 2003/96, minerale oliën die voor andere doeleinden dan als brandstof worden gebruikt, niet langer zijn vrijgesteld van belastingheffing door de lidstaten (zoals eerder op grond van artikel 8, lid 1, sub a, van richtlijn 92/81). Artikel 2, lid 4, sub b, eerste streepje, van richtlijn 2003/96 sluit thans „energieproducten” die worden gebruikt voor „andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof” van de werkingssfeer van voornoemde richtlijn uit, en dus die oliën die eerder vrijgesteld waren. Bijgevolg mag daarop een nationale belasting worden geheven.

32. Fendt heeft geen schriftelijke opmerkingen ingediend. Ik zal in de beoordeling hierna de verschillende door haar ter terechtzitting naar voren gebrachte argumenten behandelen.

Beoordeling

33. Met de Commissie, Cyprus en Italië ben ik van mening dat richtlijn 2003/96 een wijziging heeft gebracht in het communautaire belastingstelsel dat geldt voor minerale

¹⁵ — Zie arrest van 15 juni 1964, *Costa* (6/64, Jurispr. blz. 592 en 593) en meer recentelijk, arrest van 10 juni 1999, *Braathens Sverige* (C-346/97, Jurispr. blz. I-3419, punt 14).

oliën, waaronder krachtens richtlijn 92/81 ook smeerolie, in die zin dat deze niet meer behoeven te worden vrijgesteld van een belasting op nationaal vlak.

34. Artikel 2, lid 4, sub b, van richtlijn 2003/96 sluit energieproducten die niet als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt (en dus smeerolie, wanneer deze wordt gebruikt voor het daarvoor bestemde doel, namelijk smering) expliciet uit van de werkingssfeer van voornoemde richtlijn. Deze lezing wordt onderstreept door overweging 22 van de considerans.

35. Artikel 14 voorziet er daarentegen onder meer in dat energieproducten die als brandstof worden gebruikt in bepaalde omstandigheden van belasting moeten worden vrijgesteld, zulks in afwijking van het in artikel 1 vervatte basisbeginsel, dat een dergelijk gebruik van energieproducten zou moeten worden belast. Daarmee wordt erkend dat die producten onder de werkingssfeer van de richtlijn vallen, maar niet moeten worden belast wanneer zij op een zeer specifieke wijze worden gebruikt. De werking van artikel 14 is dus geheel anders dan artikel 2, lid 4, die vormen van gebruik van energieproducten voor andere doeleinden dan als brandstof geheel aan de werkingssfeer van de richtlijn onttrekt.

36. Zoals de Commissie en Cyprus hebben uiteengezet, komen minerale oliën die voor andere doeleinden dan als brandstof worden gebruikt, niet voor in de in artikel 14 genoemde vrijstellingen, terwijl zij wel onder de vrijstellingen krachtens artikel 8, lid 1, van richtlijn 92/81 vielen (samen met minerale oliën die als brandstof worden gebruikt in omstandigheden die enigszins gelijk zijn aan die waarbij thans krachtens artikel 14 van richtlijn 2003/96 een vrijstelling geldt).

37. De *ontstaansgeschiedenis* van de richtlijn versterkt de constatering dat bijna een jaar voor de vaststelling van richtlijn 2003/96, het inderdaad de bedoeling van de wetgever was om de heffing van minerale oliën die voor andere doeleinden dan als brandstof worden gebruikt, uit te sluiten van de communautaire harmonisatie.¹⁶

38. Ter terechtzitting heeft Fendt erkend dat de werkingssfeer van richtlijn 2003/96

¹⁶ — De *ontstaansgeschiedenis* omvat ook het voorstel van de Commissie voor een nieuwe richtlijn voor de belasting van energieproducten, COM(97) 30 def. van 12 maart 1997 en Raadsdocumenten 13062/02 van 17 oktober 2002, 13422/02 van 29 oktober 2002, 14200/02 van 13 november 2002, 14862/02 ADD 1 van 27 november 2002 en 15354/02 van 9 december 2002. Document 14200/02 lijkt in het bijzonder relevant. Daarin werden onder meer voorstellen ingevoerd voor hetgeen later overweging 22 van de considerans, artikel 2, lid 4, sub b en artikel 14 van richtlijn 2003/96 werd. Daarin wordt ook vermeld de tekst van een gezamenlijke verklaring van de Commissie en de Raad als bijlage bij de notulen van de Raad, waarin expliciet werd bevestigd dat lidstaten vormen van gebruik anders dan als brandstof konden belasten. Zie echter wat de waarde van dergelijke verklaringen betreft, arrest van 26 februari 1991, Antonissen (C-292/89, jurispr. blz. I-745, punt 18). De Raadsdocumenten zijn toegankelijk op site: <http://register.consilium.europa.eu>.

beperkt was tot energieproducten die als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt. Zij stelde dat om die reden artikel 30 van die richtlijn in die zin moest worden uitgelegd dat daarbij *alleen* die bepalingen van de richtlijnen 92/81 en 92/82 die binnen de werkingssfeer van richtlijn 2003/96 vielen, werden ingetrokken. Bijgevolg is de in richtlijn 92/81 vervatte vrijstelling voor minerale oliën gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof volledig van kracht. Fendt heeft ter staving van deze uitlegging van de gevolgen van intrekking steun gezocht in de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Alevizos.¹⁷

39. Voor mij is het argument van Fendt dat artikel 30 van richtlijn 2003/96 enkel de bepalingen intrekt van de eerdere richtlijnen die binnen de werkingssfeer hiervan liggen en artikel 8, lid 1, sub a, daarom onverlet laat, niet aanvaardbaar. De bewoordingen van artikel 30 zijn duidelijk en zonder voorwaarde. Indien de wetgever enkele bepalingen van deze richtlijnen niet had willen intrekken, dan had hij dit gemakkelijk kunnen realiseren door in artikel 30 van richtlijn 2003/96 die bepalingen op te noemen die niet ingetrokken moesten worden. De enige vraag die artikel 30 in eerste instantie onbeantwoord liet, was hoe de verwijzingen naar de ingetrokken richtlijnen in de andere communautaire regelgeving moesten gelden. De rectificatie waarbij het

tweede lid van artikel 30 werd ingelast, heeft deze onzekerheid weggenomen.¹⁸

40. De bepaling¹⁹ die in de zaak Alevizos aan de orde was, luidde dat „[d]e in de volgende richtlijnen vervatte bepalingen betreffende de accijsrechten zijn vanaf 31 december 1992 niet langer van kracht [...]”. Volgens advocaat-generaal Kokott maakten de bewoordingen van die bepaling niet duidelijk welke bepalingen nu precies in de specifieke richtlijnen niet langer van kracht waren, welke producten betrokken waren en of de specifieke richtlijnen nog enige zelfstandige werkingssfeer behielden.²⁰ Haar conclusie luidde dat de rectificerende bepaling beperkt was tot de goederen waarom het in de betrokken richtlijn ging. De werkingssfeer van de rectificerende richtlijn bepaalde derhalve de omvang van de wijziging.²¹

41. In de zaak Alevizos ging het echter om een geheel andere situatie dan in de onderhavige zaken. In die zaak was het niet precies duidelijk welke bepalingen waarvoor niet meer van kracht waren. Contextuele uitlegging was daarom noodzakelijk, vooral omdat onder de latere richtlijn alleen bepaalde

18 — Zie voetnoot 11 hierboven.

19 — Artikel 23, lid 3, van richtlijn 92/12, dat in de onderhavige zaak niet aan de orde is.

20 — Punt 29.

21 — Punt 32.

17 — Conclusie van 25 januari 2007 bij arrest van 26 april 2007 (C-392/05, punten 29 tot en met 32).

producten vielen, terwijl de eerdere richtlijnen niet in die zin beperkt waren.²² In de onderhavige zaken is daarentegen de omvang van hetgeen in artikel 30 van richtlijn 2003/96 wordt ingetrokken, geheel duidelijk: „richtlijnen 92/81/EEG en 92/82/EEG [worden] [...] ingetrokken”. Indien aan de omvang van hetgeen wordt ingetrokken een uitlegging wordt gegeven in de zin dat deze beperkt is tot die bepalingen die onder de werkingssfeer van de rectificerende richtlijn valt, is dit in strijd met de uitdrukkelijke bewoordingen van artikel 30. Bovendien vallen onder de ingetrokken richtlijnen een kleinere groep producten (minerale oliën) dan onder richtlijn 2003/96 (energieproducten en elektriciteit).

42. Indien de betekenis van een bepaling niet duidelijk is, moet deze bepaling uiteraard binnen de wettelijke context worden uitgelegd.²³ Het is een totaal andere zaak om te stellen dat er een *algemene* uitleggingsregel is dat, wanneer een regeling nieuwe bepalingen voorschrijft en een eerdere regeling in niet mis te verstane algemene bewoordingen intrekt, de omvang van hetgeen wordt ingetrokken niettemin beperkt is tot die bepalingen van de ingetrokken regeling die onder de werkingssfeer van de nieuwe voorgeschreven regels vallen. Een dergelijke aanpak is zeer ongerechtvaardigd en zou de rechtszekerheid ernstig ondermijnen.

43. Fendt heeft daarbij in herinnering gebracht dat de ratio van richtlijn 2003/96 was om energieproducten te belasten teneinde de doelstellingen van het protocol van Kyoto te helpen verwezenlijken. Het was daarom niet rationeel om de conclusie te trekken dat bij richtlijn 2003/96 opnieuw de bevoegdheid was ingevoerd om vormen van gebruik van — niet verontreinigende — minerale olieproducten voor andere doeleinden dan als brandstof te belasten. Fendt heeft ook benadrukt dat volgens artikel 24 van richtlijn 2003/96 brandstof in tanks van voor een andere lidstaat bestemde bedrijfsvoertuigen specifiek werden vrijgesteld van de belasting in de lidstaat waar het voertuig was vervaardigd, maar waar de brandstof niet werd gebruikt en daarom niet verontreinigend was. Indien richtlijn 2003/96 van toepassing was geweest op smeerolie die anders dan als brandstof wordt gebruikt, dan zou het logischerwijs dat gebruik ook hebben vrijgesteld, aangezien ook dat gebruik niet verontreinigend is. A contrario heeft de afwezigheid van een gelijkwaardige vrijstelling de stelling gestaafd dat richtlijn 2003/96 de eerdere vrijstelling in richtlijn 92/81 voor minerale oliën die voor andere doeleinden dan als motorbrandstof of als brandstof voor verwarming worden gebruikt, onverlet zou hebben gelaten.

44. Ik ben niet van mening dat de context of het doel van richtlijn 2003/96 steun aan de uitlegging van Fendt biedt. In het bijzonder zie ik geen enkele tegenstrijdigheid tussen het streven om de Kyoto doelstellingen te verwezenlijken (waarnaar in de zevende overweging van de considerans wordt verwezen), en de bevoegdheid van lidstaten om minerale oliën die worden gebruikt voor

22 — Punten 31 en 32.

23 — Zie arrest van 6 oktober 1982, CILFIT (C-283/81, Jurispr. blz. 3415, punt 20).

andere doeleinden dan als brandstof, te belasten. Integendeel, dergelijke oliën worden gebruikt om motoren en andere onderdelen van voertuigen die koolstofdioxide in de lucht uitstoten, te smeren. De eerste zin van de twee en twintigste overweging van de considerans luidt: „[o]p energieproducten moet in wezen een communautair regelgevingskader van toepassing zijn wanneer deze als verwarmingsbrandstof of als motorbrandstof worden gebruikt”. Bezien tegen die achtergrond gebiedt inderdaad „de aard en de logica van het belastingstelsel om [...] vormen van gebruik voor andere doeleinden dan als brandstof, [...] van de werkingssfeer van dit regelgevingskader uit te sluiten”.

45. Uit de intrekking van richtlijn 82/91 en het feit dat energieproducten die voor andere doeleinden dan als motorbrandstof of als brandstof voor verwarming worden gebruikt, uitdrukkelijk worden uitgesloten van de werkingssfeer van richtlijn 2003/96, volgt dat het lidstaten vrijstaat om voor die doeleinden gebruikte oliën te belasten, mits dergelijke belastingen de algemene bepalingen van het EG-Verdrag naleven (in het bijzonder de artikelen 25 en 90 EG, waarbij respectievelijk in- en uitvoerrechten tussen de lidstaten worden verboden en discriminerende binnenlandse belastingen op producten van andere lidstaten). Het is een algemeen beginsel van communautaire harmonisatie dat lidstaten ten aanzien van onderwerpen die zijn uitgesloten van een communautaire harmonisatieregeling bevoegd blijven en zij derhalve vrij zijn

daarvoor regelingen te treffen binnen de door het EG-Verdrag opgelegde grenzen.²⁴

46. Gelet op dit algemene beginsel is het niet nodig om enige bepaling aan te wijzen die lidstaten *uitdrukkelijk* toestaat om minerale oliën die voor andere doeleinden dan als brandstof worden gebruikt, in het voetspoor van de intrekking van richtlijn 92/81, te belasten.

47. De Commissie en Cyprus stellen evenwel uitdrukkelijk vertrouwen in artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12 op grond waarvan lidstaten energieproducten die van de werkingssfeer van richtlijn 2003/96 zijn uitgesloten, zouden mogen belasten. Hun argumentatie luidt in wezen als volgt: de betrokken smeerolie, die voor andere doeleinden dan als brandstof wordt gebruikt, is van de werkingssfeer van richtlijn 2003/96 die de richtlijnen 92/81 en 91/12 heeft vervangen, uitgesloten. Daarom behoort smeerolie niet tot de minerale oliën „zoals die zijn omschreven in de desbetreffende

24 — In de rechtspraak van het Hof wordt aan dit beginsel in een zeer diverse context uitdrukking gegeven. Zie bijvoorbeeld arresten van 20 februari 1979, Rewe-Zentral (120/78, Jurispr. blz. 649, punt 8); 26 januari 1984, Clin-Midy (301/82, Jurispr. blz. 251, punt 6); 26 september 1985, Giacomo Caldana (187/84, Jurispr. blz. 3013, punt 19), en 1 oktober 1998, Burstein (C-127/97, Jurispr. blz. I-6005, punt 31). Dat lidstaten de algemene beginselen van het EG-Verdrag in acht moeten nemen ten aanzien van zaken waarbij geen communautaire harmonisatie heeft plaatsgevonden wordt expliciet gesteld in de arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83 Jurispr. blz. 273, punt 24), en van 11 juli 2002, Gräbner (C-294/00, Jurispr. blz. I-6515, punt 26).

richtlijnen” in de zin van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/12. Bijgevolg valt de smeerolie onder artikel 3, lid 3, van die richtlijn en mag deze door een lidstaat worden belast.

48. In deze redenering wordt de omschrijving van minerale oliën verward met het specifieke gebruik ervan. Bij een nadere beschouwing wordt duidelijk dat de betrokken smeerolie onder de in richtlijn 2003/96 vervatte *omschrijving* van minerale oliën valt, ook al wordt deze wegens het *specifieke gebruik* ervan (anders dan als brandstof) van de werkingssfeer van die richtlijn uitgesloten.

49. Volgens artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/12 is die richtlijn van toepassing op onder meer „minerale oliën” „zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen”. De „desbetreffende richtlijn” was in eerste instantie richtlijn 92/81. Terwijl die richtlijn van kracht was, viel smeerolie duidelijk onder de omschrijving van „minerale oliën”²⁵ en bijgevolg onder artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/12. Artikel 3 van richtlijn 2003/96 bepaalt echter: „[d]e verwijzingen naar ‚minerale oliën’ [...] in richtlijn 92/12/EEG [...] zijn uit te leggen als verwijzingen naar alle energieproducten, elektriciteit en nationale indirecte belastingen bedoeld in artikel 2 [...] van de onderhavige richtlijn”.

25 — Zie hierboven punt 8.

50. Sedert de inwerkingtreding van richtlijn 92/12 moet artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/12 daarom als volgt worden gelezen: „[d]eze richtlijn is op communautair niveau van toepassing op de volgende producten zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen: energieproducten en elektriciteit [...]”. Smeerolie behoort tot de „energieproducten” zoals omschreven in artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96.²⁶ Het behoort daarom tot de „minerale oliën” in de zin van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/12, zoals herschreven door artikel 3 van richtlijn 2003/96. Artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12 staat lidstaten toe om belastingen „op andere dan de in lid 1 [van artikel 3] genoemde producten” te heffen. Aangezien de betrokken smeerolie onder artikel 3, lid 1, valt, kan evenwel de in artikel 3, lid 3, vervatte bevoegdheid niet daarop van toepassing zijn.

51. Dit gezegd hebbende, belet, zoals ik al heb aangegeven²⁷, het ontbreken van een expliciete bepaling in richtlijn 92/81, die lidstaten toestaat om op minerale oliën die voor andere doeleinden dan als brandstof worden gebruikt, belastingen te heffen, niet dat zij dergelijke belastingen opleggen.

26 — Zie punt 14 hierboven. Het feit dat *vormen van gebruik* van smeerolie anders dan als brandstof krachtens artikel 2, lid 4, buiten de werkingssfeer van richtlijn 2003/95 vallen, staat los van het feit dat zij onder de *omschrijving* van „energieproducten” in artikel 2 van die richtlijn vallen.

27 — Zie punten 45 en 46 hierboven.

Conclusie

52. Daarom geef ik het Hof in overweging, in antwoord op de prejudiciële vragen, als volgt te beslissen:

Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit staat er niet aan in de weg dat lidstaten op minerale oliën (waaronder ook smeerolie), die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als brandstof, een verbruiksbelasting heffen.