



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
E. TANCHEV
van 22 februari 2018¹

Zaak C-31/17

**Cristal Union, rechtsopvolgster van Sucrerie de Toury SA
tegen
Ministre de l'Économie et des Finances**

[verzoek van de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk)
om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2003/96/EG – Belasting van energieproducten en elektriciteit – Artikel 14, lid 1, onder a) – Verplichte vrijstelling van belasting voor energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit – Artikel 15, lid 1, onder c) – Bevoegdheid van de lidstaten om gehele of gedeeltelijke belastingvrijstellingen of -verlagingen toe te passen op energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling – Gezamenlijke toepassing van artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 15, lid 1, onder c)”

1. In deze zaak wordt van het Hof een uitspraak verlangd over de toepassing van richtlijn 2003/96/EG² van de Raad op elektriciteit die wordt geproduceerd door middel van warmte-krachtkoppeling.

2. Warmte-krachtkoppeling is de gelijktijdige opwekking in één proces van elektriciteit en thermische energie.³ Een conventionele elektriciteitscentrale wekt elektriciteit op door, bijvoorbeeld, een fossiele brandstof als olie, steenkool of aardgas te verbranden, waardoor warmte vrijkomt. Die warmte wordt gebruikt om water te verhitten en in stoom om te zetten. De stoom zet een turbine in beweging, die op haar beurt een generator aandrijft die elektriciteit opwekt. Het probleem met conventionele elektriciteitscentrales is dat zij weinig efficiënt zijn. Wanneer het tot stoom verhitte water wordt afgekoeld, komt er namelijk warmte vrij. Die warmte gaat verloren. In een centrale waar gelijktijdig warmte en elektriciteit worden opgewekt, wordt daarentegen de warmte die normaal gesproken bij het opwekken van elektriciteit verloren gaat, teruggewonnen om als nuttige thermische energie te worden aangewend. Warmte-krachtkoppeling is daarom efficiënter dan conventionele elektriciteitsopwekking en gaat bovendien met minder uitstoot van broeikasgassen gepaard.

3. Richtlijn 2003/96 stelt minimumbelastingniveaus vast voor energieproducten die als verwarmingsbrandstof of als motorbrandstof worden gebruikt⁴ (zoals aardgas) en voor elektriciteit⁵.

¹ Oorspronkelijke taal: Engels.

² Richtlijn van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB 2003, L 283, blz. 51).

³ Zie artikel 2, punt 30, van richtlijn 2012/27/EU van het Europees Parlement en de Raad van 25 oktober 2012 betreffende energie-efficiëntie, tot wijziging van richtlijnen 2009/125/EG en 2010/30/EU en houdende intrekking van de richtlijnen 2004/8/EG en 2006/32/EG (PB 2012, L 315, blz. 1).

⁴ Zie overweging 22 en de artikelen 7 tot en met 9 van richtlijn 2003/96.

⁵ Zie artikel 10 van richtlijn 2003/96.

4. Artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 verplicht de lidstaten evenwel om vrijstelling van belasting te verlenen voor energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit. Over die producten wordt dus geen accijns geheven. Alleen de opgewekte elektriciteit zelf is aan accijns onderworpen.

5. Daarnaast biedt artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 de lidstaten de mogelijkheid om gehele of gedeeltelijke belastingvrijstellingen of verlagingen toe te passen op energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling. Anders dan artikel 14, lid 1, onder a), van dezelfde richtlijn voorziet artikel 15, lid 1, onder c), niet in een verplichte vrijstelling. Voor warmte-krachtkoppeling gebruikte energieproducten zijn dus enkel van accijns vrijgesteld (of aan een lager belastingtarief onderworpen)⁶ indien de betrokken lidstaat gebruikmaakt van de door artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 geboden mogelijkheid. Laat de betrokken lidstaat die mogelijkheid onbenut, dan zijn die producten aan accijns onderworpen. Over de opgewekte elektriciteit wordt hoe dan ook accijns geheven (de gegenereerde warmte wordt nooit belast, daar warmte niet binnen de werkingssfeer van richtlijn 2003/96 valt).⁷

6. Er kan op twee manieren worden gekeken naar de door richtlijn 2003/96 voorgeschreven belastingregeling voor energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling.

7. Enerzijds zou men kunnen menen dat op dergelijke producten uitsluitend artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 van toepassing is. In dat geval zou voor die producten de in punt 5 hierboven beschreven belastingregeling gelden. Indien van de door die bepaling geboden mogelijkheid wordt gebruikgemaakt, zouden de betrokken producten in hun geheel onder de vrijstelling vallen.

8. Anderzijds zou men zich op het standpunt kunnen stellen dat energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling, binnen de werkingssfeer van *zowel* artikel 14, lid 1, onder a), *als* artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 vallen.

9. Artikel 14, lid 1, onder a), van die richtlijn is immers van toepassing op energieproducten „die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit”. Aangezien die bepaling niets zegt over de wijze waarop de elektriciteit wordt geproduceerd, zou zij van toepassing zijn ongeacht de wijze van elektriciteitsopwekking. Energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling zouden derhalve binnen de werkingssfeer van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 vallen. Dit zou echter *uitsluitend* gelden voor *het deel van die producten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit*. Artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 is immers van toepassing op energieproducten die worden gebruikt voor de productie van *elektriciteit*, niet van warmte. Zoals in punt 4 hierboven is uiteengezet, zou dat deel van accijns zijn vrijgesteld, terwijl de opgewekte elektriciteit daaraan zou zijn onderworpen.

10. Het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt om warmte te genereren, zou binnen de werkingssfeer van artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 vallen. Zoals in punt 5 hierboven is uiteengezet, zou daarvoor enkel accijnsvrijstelling gelden indien de betrokken lidstaat van de door die bepaling geboden mogelijkheid heeft gebruikgemaakt. De opgewekte elektriciteit zou hoe dan ook aan accijns zijn onderworpen.

⁶ De door artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 aan de lidstaten toegekende bevoegdheid om „onder fiscaal toezicht gehele of gedeeltelijke belastingvrijstellingen of -verlagingen [toe te passen]”, zal ik hierna gemakshalve hun bevoegdheid „om vrijstelling te verlenen” noemen.

⁷ Zie overweging 16 van richtlijn 2003/96.

11. In de onderhavige zaak zal het Hof moeten uitmaken welke van de twee hierboven beschreven benaderingen de juiste is. Meer bepaald wenst de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) van het Hof te vernemen of op energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling, uitsluitend artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 van toepassing is, dan wel of artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 15, lid 1, onder c), van deze richtlijn samen op dergelijke producten van toepassing zijn.⁸

I. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

12. Artikel 4, lid 1, van richtlijn 2003/96 luidt:

„De belastingniveaus die de lidstaten toepassen op de in artikel 2 genoemde energieproducten en op elektriciteit, mogen niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen.”

13. Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2003/96 bepaalt:

„Met ingang van 1 januari 2004 worden de minimumbelastingniveaus voor verwarmingsbrandstoffen vastgesteld zoals beschreven in bijlage I.C.”

14. In artikel 10, lid 1, van richtlijn 2003/96 staat:

„Met ingang van 1 januari 2004 worden de minimumbelastingniveaus voor elektriciteit vastgesteld zoals beschreven in bijlage I.C.”

15. Artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96 luidt:

„Naast de algemene bepalingen van richtlijn 92/12/EEG inzake vrijgesteld gebruik van belastbare producten, en onverminderd andere [Unierechtelijke] bepalingen, verlenen de lidstaten voor onderstaande producten vrijstelling van belasting, op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen:

- a) energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren. De lidstaten kunnen deze producten echter uit milieubeleidsoverwegingen aan belasting onderwerpen zonder inachtneming van de in deze richtlijn vastgestelde minimumbelastingniveaus. In dat geval wordt de op deze producten geheven belasting niet in aanmerking genomen voor de inachtneming van het minimumbelastingniveau voor elektriciteit zoals vastgesteld in artikel 10;

[...]”

⁸ Ik wijs erop dat het Hof tweemaal heeft vastgesteld dat de Franse Republiek haar verplichtingen ingevolge richtlijn 2003/96 niet was nagekomen. De eerste keer heeft het geoordeeld dat de Franse Republiek had verzuimd maatregelen tot omzetting van die richtlijn vast te stellen (arrest van 29 maart 2007, Commissie/Frankrijk, C-388/06, niet gepubliceerd, EU:C:2007:207). De tweede keer heeft het vastgesteld dat de Franse Republiek had verzuimd haar stelsel voor de belasting van elektriciteit uiterlijk op de in artikel 18, lid 10, tweede alinea, van richtlijn 2003/96 genoemde datum (1 januari 2009) aan de bepalingen van die richtlijn aan te passen (arrest van 25 oktober 2012, Commissie/Frankrijk, C-164/11, niet gepubliceerd, EU:C:2012:665).

16. Artikel 15, lid 1, van richtlijn 2003/96 bepaalt:

„Onverminderd andere [Unierechtelijke] bepalingen, kunnen de lidstaten onder fiscaal toezicht gehele of gedeeltelijke belastingvrijstellingen of -verlagingen toepassen op:

[...]

c) energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling;

[...]”

17. Artikel 21, lid 5, van richtlijn 2003/96 luidt:

„Voor de toepassing van de artikelen 5 en 6 van richtlijn 92/12/EEG worden elektriciteit en aardgas aan belasting onderworpen en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van levering door de distributeur of herdistributeur. [...]

[...]

Een entiteit die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, wordt beschouwd als distributeur. Niettegenstaande artikel 14, lid 1, [onder] a), kunnen de lidstaten kleine elektriciteitsproducenten vrijstelling verlenen mits zij belasting heffen op de voor de productie van die elektriciteit gebruikte energieproducten.

[...]”

B. Frans recht

18. In de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie van artikel 266 quinquies, lid 1, van de code des douanes (hierna: „douanewetboek”) was bepaald:

„Aardgas van de GN-code 2711 21 00 wordt bij levering aan de eindverbruiker onderworpen aan een binnenlandse verbruiksbelasting.”

19. Artikel 266 quinquies, lid 3, van het douanewetboek, zoals van toepassing in de periode van 1 januari 2006 tot en met 31 december 2006, bepaalde evenwel:

„[...]

Van de [in lid 1 bedoelde belasting] zijn [...] vrijgesteld leveringen van aardgas dat bestemd is om te worden gebruikt:

[...]

c) als brandstof voor de productie van elektriciteit, met ingang van 1 januari 2006 en met uitzondering van leveringen van aardgas dat bestemd is om te worden gebruikt in de in artikel 266 quinquies A bedoelde installaties.”

20. Artikel 266 quinquies A van het douanewetboek, zoals van toepassing ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, luidde:

„Leveringen van aardgas [...] dat bestemd is om te worden gebruikt in warmte-krachtkoppelingseenheden, voor de gelijktijdige opwekking van warmte en elektriciteit [...], zijn van de [in artikel 266 quinquies bedoelde binnenlandse verbruiksbelasting] vrijgesteld gedurende een periode van vijf jaar vanaf de inbedrijfstelling van die eenheden. [...]

Deze vrijstelling geldt voor installaties die uiterlijk op 31 december 2007 in bedrijf zijn gesteld. [...]

[...]”

21. Artikel 266 quinquies, lid 3, van het douanewetboek is op 31 december 2006 gewijzigd⁹ in die zin dat leveringen van aardgas dat bestemd is om te worden gebruikt in warmte-krachtkoppelingseenheden, van de bij lid 1 daarvan opgelegde belasting zijn vrijgesteld, mits de producent die de betrokken eenheid exploiteert, ten eerste geen partij is bij een overeenkomst die bepaalde distributeurs¹⁰ een afnameplicht oplegt, en ten tweede afziet van toepassing van de in artikel 266 quinquies A van het douanewetboek bedoelde vrijstelling.

22. De vanaf 31 december 2006 van kracht zijnde versie van artikel 266 quinquies, lid 3, van het douanewetboek luidt als volgt:

„[...]

Van de [in lid 1 bedoelde belasting] zijn [...] vrijgesteld leveringen van aardgas dat bestemd is om te worden gebruikt:

[...]

c) als brandstof voor de productie van elektriciteit, met ingang van 1 januari 2006.

De in lid 3, onder c), vermelde vrijstelling is niet van toepassing op leveringen van aardgas dat bestemd is om te worden gebruikt in de in artikel 266 quinquies A bedoelde eenheden. Voor die vrijstelling komen echter wel in aanmerking producenten die een eenheid exploiteren waarvoor niet een overeenkomst tot afname van elektriciteit geldt die is aangegaan overeenkomstig artikel 10 van wet nr. 2000-108 van 10 februari 2000 tot modernisering en ontwikkeling van de openbare elektriciteitsvoorziening, dan wel wordt vermeld in artikel 50 van diezelfde wet, voor zover die producenten afzien van toepassing van de in artikel 266 quinquies A bedoelde vrijstelling van binnenlandse belastingen.”

II. Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vraag

23. De Franse onderneming Sucrerie de Toury SA (hierna: „Sucrerie de Toury”), waarvan Cristal Union de rechtsopvolgster is, exploiteert in Frankrijk een warmte-krachtkoppelingseenheid, waarvoor zij aardgas als brandstof gebruikt. De opgewekte warmte en elektriciteit worden vervolgens gebruikt voor de productie van suiker.

⁹ Alleen lid 3 van artikel 266 quinquies van het douanewetboek is gewijzigd; het eerste lid is ongewijzigd gebleven.

¹⁰ Zoals Électricité de France.

24. Sucrierie de Toury betreft het aardgas van derden. Haar leverancier heeft over het in de periode van 1 januari 2006 tot en met 25 december 2007 aan haar geleverde aardgas de in artikel 266 quinquies van het douanewetboek bedoelde belasting (hierna: „binnenlandse belasting”) afgedragen. Die belasting is doorberekend in de prijs die Sucrierie de Toury voor het aardgas heeft moeten betalen.

25. Sucrierie de Toury stelt zich op het standpunt dat die aardgasleveringen van de binnenlandse belasting hadden moeten zijn vrijgesteld. Zij heeft daarom bij de tribunal administratif d’Orléans (bestuursrechter in eerste aanleg Orléans, Frankrijk) beroep ingesteld tot vergoeding van de schade die zij meent te hebben geleden als gevolg van de te late omzetting van richtlijn 2003/96 door de Franse Republiek.¹¹ De door Sucrierie de Toury gevorderde schadevergoeding bedroeg 98 768 EUR, het totaalbedrag aan binnenlandse belasting dat haar over de periode van 1 januari 2006 tot en met 25 december 2007 in rekening is gebracht.¹²

26. Bij vonnis van 31 januari 2013 heeft de tribunal administratif d’Orléans de vordering van Sucrierie de Toury afgewezen.

27. Op 29 maart 2013 heeft Sucrierie de Toury tegen dat vonnis hoger beroep ingesteld bij de cour administrative d’appel de Nantes (bestuursrechter in tweede aanleg Nantes, Frankrijk).

28. Bij arrest van 18 december 2014 heeft die rechterlijke instantie dat hoger beroep verworpen. Zij heeft geoordeeld dat het aan Sucrierie de Toury geleverde aardgas binnen de werkingssfeer van artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 viel, en niet binnen die van artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn. Die bepalingen konden niet samen worden toegepast, daar het niet mogelijk was om verschillende belastingregelingen toe te passen al naargelang het aan Sucrierie de Toury geleverde aardgas werd gebruikt voor het opwekken van elektriciteit dan wel voor het genereren van warmte. Artikel 266 quinquies en artikel 266 quinquies A van het douanewetboek waren volgens de bestuursrechter in tweede aanleg dan ook in overeenstemming met richtlijn 2003/96.

29. Daarop heeft Sucrierie de Toury zich op 10 februari 2015 gewend tot de Conseil d’État. Voor deze rechter betoogt zij met name dat artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 uitsluitend van toepassing is op het deel van het aardgas dat wordt gebruikt voor het opwekken van warmte en dat, bijgevolg, artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn van toepassing is op het deel van het aardgas dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, zodat de lidstaten verplicht zijn dat deel van het aardgas van belasting vrij te stellen.

30. De Conseil d’État heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Vallen energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling uitsluitend onder de facultatieve vrijstelling van artikel 15, lid 1, onder c), [van richtlijn 2003/96], of vallen die producten tevens, wat het deel ervan betreft dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, onder de verplichte vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn?”

31. Verzoekster in het hoofdgeding, de Franse regering, de Finse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Verzoekster in het hoofdgeding, de Franse regering en de Commissie hebben tevens ter terechtzitting van 22 november 2017 pleidooi gehouden.

¹¹ Zie voetnoot 8 van deze conclusie.

¹² Volgens het arrest van de cour administrative d’appel de Nantes (bestuursrechter in tweede aanleg Nantes, Frankrijk) van 18 december 2014 stelt verzoekster in het hoofdgeding dat „de door haar geleden schade gelijk is aan het bedrag aan [binnenlandse belasting] dat door haar leveranciers aan haar is doorberekend voor de periode van 1 januari 2006 tot en met 25 december 2007, dat wil zeggen 98 768 EUR”.

III. Analyse

32. De verwijzende rechter wenst te vernemen of energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling, uitsluitend binnen de werkingssfeer van artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 vallen, dan wel of zij tevens, wat het deel ervan betreft dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, binnen de werkingssfeer van artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn vallen.

33. Verzoekster in het hoofdgeding stelt dat voor warmte-krachtkoppeling gebruikte energieproducten binnen de werkingssfeer van artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 vallen, *alsmede*, wat het deel van die producten betreft dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, binnen de werkingssfeer van artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn.

34. Zij baseert zich in dit verband op een door de Commissie op 16 mei 2011 aan haar wettelijke vertegenwoordiger gezonden brief. Daarin staat te lezen dat „artikel 15, lid 1, onder c), [van richtlijn 2003/96], dat de lidstaten de mogelijkheid biedt om volledige belastingvrijstelling te verlenen voor energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling, onverlet laat dat warmte-krachtkoppelingseenheden onder de vrijstelling van artikel 14, lid 1, [van die richtlijn] vallen wat betreft het deel van die producten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit”. Anders zou de belastingregeling voor energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit door middel van warmte-krachtkoppeling, zonder enige reden ongunstiger zijn dan die voor energieproducten die worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit met conventionele methoden. Deze uitlegging van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 is in overeenstemming met de aan deze richtlijn ten grondslag liggende gedachte, volgens welke moet worden voorkomen dat elektriciteit dubbel wordt belast doordat zowel over de voor de productie van elektriciteit gebruikte energieproducten als over de geproduceerde elektriciteit zelf accijns wordt geheven. Daarom is volgens verzoekster in het hoofdgeding artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 van toepassing op het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, terwijl artikel 15, lid 1, onder c), van deze richtlijn van toepassing is op het deel van die producten dat wordt gebruikt om warmte te genereren.

35. De Franse regering stelt dat energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling uitsluitend binnen de werkingssfeer van artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 vallen.

36. Zij beklemtoont in de eerste plaats dat de vrijstellingsregeling van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 strikt moet worden uitgelegd omdat daarmee wordt afgeweken van de door deze richtlijn opgelegde verplichting om energieproducten te belasten. In de tweede plaats bepaalt artikel 14, lid 1, onder a), van de richtlijn niet met zoveel woorden dat wanneer energieproducten worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling, het deel van die producten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, binnen zijn werkingssfeer valt. Artikel 15, lid 1, onder c), van de richtlijn is daarentegen expliciet van toepassing op energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling, en bepaalt niet dat dit enkel geldt voor het deel van die producten dat wordt gebruikt om warmte te genereren. In de derde plaats bood artikel 14, lid 1, onder e), van het aan richtlijn 2003/96 ten grondslag liggende voorstel van de Commissie¹³ (hierna: „Commissievoorstel”) de lidstaten de mogelijkheid om belastingvrijstelling te verlenen voor „warmte die wordt gegenereerd tijdens de opwekking van elektriciteit”.¹⁴ Artikel 14, lid 1, onder e), van het Commissievoorstel moet aldus worden gelezen dat het de lidstaten de mogelijkheid bood om belastingvrijstelling te verlenen voor het deel van de energieproducten dat werd gebruikt om warmte te genereren, terwijl artikel 13,

¹³ Voorstel van de Commissie van 12 maart 1997 voor een richtlijn van de Raad tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten [COM(97) 30 def.].

¹⁴ Artikel 14, lid 1, van het Commissievoorstel bepaalt dat „onverminderd andere communautaire bepalingen [...] de lidstaten vrijstelling of gehele of gedeeltelijke verlaging van het belastingniveau [mogen] verlenen voor: [...] e) warmte die wordt gegenereerd tijdens de opwekking van elektriciteit; [...]” (cursivering van mij).

lid 1, onder b), van dat voorstel de lidstaten verplichtte om vrijstelling te verlenen voor het deel van die producten dat werd gebruikt voor de productie van elektriciteit. Artikel 14, lid 1, onder e), van het Commissievoorstel werd echter gewijzigd in die zin dat de daarmee corresponderende bepaling van richtlijn 2003/96, namelijk artikel 15, lid 1, onder c), niet langer uitsluitend van warmte spreekt. Het was derhalve de bedoeling van de Uniewetgever om de lidstaten met artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 de mogelijkheid te bieden om voor warmte-krachtkoppeling gebruikte energieproducten in hun geheel van belasting vrij te stellen. De Uniewetgever heeft de lidstaten echter niet met artikel 14, lid 1, onder a), van dezelfde richtlijn willen verplichten om belastingvrijstelling te verlenen voor het deel van die producten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit. In de vierde plaats is het volgens de Franse regering in de praktijk lastig om te bepalen welk deel van de energieproducten wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, en welk deel voor het genereren van warmte.

37. De Finse regering en de Commissie zijn het eens met de zienswijze van verzoekster in het hoofdgeding, zoals uiteengezet in punt 33 hierboven.

38. Volgens de rechtspraak moeten de op vrijstellingen betrekking hebbende bepalingen van richtlijn 2003/96 autonoom worden uitgelegd op basis van hun bewoordingen en de doelstellingen van deze richtlijn.¹⁵

39. Ik zal dan ook beginnen met een onderzoek van de bewoordingen van artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96, waaruit naar mijn mening niet valt op te maken of deze bepalingen samen moeten worden toegepast. Daarna zal ik nagaan of richtlijn 2003/96 een dubbele belastingheffing op elektriciteit beoogt te voorkomen, wat volgens mij het geval is (met milieumaatregelen als enige uitzondering) en tot de conclusie leidt dat artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn van toepassing is op het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit. Tot slot zal ik aantonen dat deze uitlegging van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 recht doet aan de doelstellingen van deze richtlijn, namelijk bevordering van de goede werking van de interne markt en verbetering van de milieubescherming.

A. De bewoordingen van artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 geven geen definitief uitsluitsel

40. De vraag of artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 samen moeten worden toegepast, kan naar mijn mening niet worden beantwoord op basis van alleen de bewoordingen van deze bepalingen.

41. Enerzijds bepaalt artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 dat het van toepassing is op energieproducten „die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling”, terwijl artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn enkel spreekt van energieproducten „die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit”. Laatstgenoemde bepaling bevat geen expliciete verwijzing naar elektriciteit die wordt opgewekt door middel van warmte-krachtkoppeling. Dit suggereert dat artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 een *lex specialis* is ten opzichte van artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn en als zodanig in plaats van laatstgenoemde bepaling van toepassing is wanneer energieproducten worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit door middel van warmte-krachtkoppeling.¹⁶ Dit was het standpunt van de *cour administrative d’appel de Nantes*.¹⁷

¹⁵ Arresten van 1 april 2004, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (C-389/02, EU:C:2004:214, punt 19); 1 maart 2007, *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126, punt 22); 1 december 2011, *Systeme Helmholtz* (C-79/10, EU:C:2011:797, punt 19); 21 december 2011, *Haltergemeinschaft* (C-250/10, niet gepubliceerd, EU:C:2011:862, punt 19), en 13 juli 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, punt 24).

¹⁶ Zie naar analogie arrest van 15 juli 2010, *Commissie/Verenigd Koninkrijk* (C-582/08, EU:C:2010:429, punt 35).

¹⁷ In de verwijzingsbeslissing staat dat „[volgens] de *cour administrative d’appel de Nantes* [...] de *bijzondere* regeling van artikel 15 [van richtlijn 2003/96] derogeert aan de *algemene* regeling van artikel 14 [van die richtlijn]” (cursivering van mij).

42. Zoals de verwijzende rechter beklemt, bepaalt artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 bovendien niet dat het op voor warmte-krachtkoppeling gebruikte energieproducten van toepassing is onverminderd de toepassing van artikel 14, lid 1, onder a), op het deel van die producten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit.¹⁸

43. Anderzijds bepaalt artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 niet dat het van toepassing is „niettegenstaande artikel 14, lid 1, onder a)”, van deze richtlijn. Daarentegen is in de tweede volzin van de derde alinea van artikel 21, lid 5, van dezelfde richtlijn wel uitdrukkelijk bepaald dat deze zin van toepassing is „[n]iettegenstaande artikel 14, lid 1, [onder] a)”. Het lijkt er dan ook op dat in de gevallen waarin de Uniewetgever de toepassing van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 heeft willen uitsluiten, hij dat met zoveel woorden heeft gedaan, en dat zonder een dergelijke uitdrukkelijke uitsluiting die bepaling dus van toepassing is. Dit suggereert dat artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 niet aan artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn derogeert.

44. Bovendien is artikel 15, lid 1, van richtlijn 2003/96 volgens de aanhef ervan van toepassing „[o]nverminderd andere [Unierechtelijke] bepalingen”. Hoewel deze zinsnede, in tegenstelling tot de in punt 42 hierboven gesuggereerde formulering, niet uitdrukkelijk verwijst naar artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, zou zij niettemin als een verwijzing naar die bepaling kunnen worden gelezen. Een gezamenlijke toepassing van artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 zou daarmee mogelijk zijn, temeer daar in de aanhef van artikel 14, lid 1, van deze richtlijn eveneens staat dat deze bepaling van toepassing is „onverminderd andere [Unierechtelijke] bepalingen”.

45. Tot slot bepaalt artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 kortweg dat het van toepassing is op „energieproducten [...] die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit”. Zoals in punt 9 hierboven is vermeld, zegt die bepaling niets over de wijze van elektriciteitsopwekking, wat suggereert dat zij van toepassing is ongeacht de manier waarop de elektriciteit wordt geproduceerd. Onder die bepaling zouden dan zowel energieproducten vallen die worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit met conventionele methoden, als energieproducten die worden gebruikt om op niet-conventionele wijze elektriciteit op te wekken, zoals door middel van warmte-krachtkoppeling.

46. Aan de hand van de bewoordingen van artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 kan dan ook niet worden vastgesteld of deze bepalingen samen moeten worden toegepast. Om deze vraag te beantwoorden, ga ik daarom nu over tot een onderzoek van de algemene opzet en de doelstellingen van die richtlijn.

¹⁸ In de verwijzingsbeslissing staat dat „[d]e uitlegging van de cour [administrative d’appel de Nantes] dat de bijzondere regeling van artikel 15 [van richtlijn 2003/96] derogeert aan de algemene regeling van artikel 14 [van die richtlijn], [...] steun [vindt] in *de bewoordingen van artikel 15, die de toepassing van artikel 14 niet uitdrukkelijk beperken tot het deel van het aardgas dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit*” (cursivering van mij).

B. Beoogt richtlijn 2003/96 een dubbele belastingheffing op elektriciteit te voorkomen?

47. Verzoekster in het hoofdgeding¹⁹, de Finse regering²⁰ en de Commissie²¹ stellen dat richtlijn 2003/96 een dubbele belastingheffing op elektriciteit beoogt te voorkomen. Daarom moet in hun ogen de verplichte vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder a), van die richtlijn gelden voor het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor het opwekken van elektriciteit door middel van warmte-krachtkoppeling. Als dat niet het geval was, zou er immers sprake zijn van een dubbele belasting op elektriciteit, aangezien er zowel accijns zou worden geheven over de energieproducten die worden gebruikt om de elektriciteit op te wekken, als over de opgewekte elektriciteit zelf.

48. Het staat buiten kijf dat indien artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 niet van toepassing was op het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor het opwekken van elektriciteit door middel van warmte-krachtkoppeling, er sprake zou zijn van een dubbele belasting op elektriciteit. De voor de productie van elektriciteit gebruikte energieproducten zouden namelijk onderworpen zijn aan accijns en daarmee aan de door artikel 9 van richtlijn 2003/96 en bijlage I.C daarbij voorgeschreven minimumbelastingniveaus (inputbelasting), terwijl ook de opgewekte elektriciteit onderworpen zou zijn aan accijns en daarmee aan de door artikel 10 van deze richtlijn en bijlage I.C daarbij voorgeschreven minimumbelastingniveaus (outputbelasting).

49. Nagegaan moet worden of, zoals verzoekster in het hoofdgeding, de Finse regering en de Commissie betogen, richtlijn 2003/96 een dubbele belastingheffing op elektriciteit beoogt te voorkomen.

1. Alleen het Commissievoorstel spreekt met zoveel woorden van het voorkomen van dubbele belastingheffing

50. Noch in de overwegingen, noch in de bepalingen van richtlijn 2003/96 wordt met zoveel woorden gerefereerd aan een dubbele belasting op elektriciteit.

51. De enige verwijzing daarnaar is te vinden in het Commissievoorstel.²² In de toelichting bij dat voorstel zet de Commissie uiteen dat zij, wat elektriciteit betreft, „een harmonisatie op basis van belasting van de output [heeft] voorgesteld”, met name omdat elektriciteit op die manier „kan worden verhandeld binnen het land of tussen landen zonder dat deze hoeft te worden belast, *waardoor dubbele belastingheffing in het land van verbruik wordt voorkomen*”.²³ Ter voorkoming van een dergelijke dubbele belastingheffing voorziet het Commissievoorstel in een regeling die vergelijkbaar is met die

¹⁹ Volgens de schriftelijke opmerkingen van verzoekster in het hoofdgeding „[is] de door verzoekster verdedigde uitlegging [...] volledig in overeenstemming met de ratio legis van de vrijstelling voor energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit, namelijk te voorkomen dat elektriciteit tweemaal aan belasting wordt onderworpen: de [binnenlandse belasting] over het aardgas dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, en vervolgens de interne belasting over het eindverbruik van de elektriciteit”.

²⁰ De Finse regering stelt in haar schriftelijke opmerkingen dat „aangezien het verbruik van elektriciteit zelf aan belasting is onderworpen, men heeft gemeend dat de energieproducten die worden gebruikt om energie op te wekken, niet apart mogen worden belast. Op die manier wordt een dubbele belastingheffing op elektriciteit voorkomen”.

²¹ Volgens de schriftelijke opmerkingen van de Commissie „[is] een van de doelstellingen van richtlijn [2003/96] de tenuitvoerlegging van het beginsel van „één enkele belasting” op elektriciteit. [...] Artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn [2003/96] verplicht de lidstaten om belastingvrijstelling te verlenen voor energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit. Daarmee moet de dubbele belastingheffing worden voorkomen waarvan sprake zou zijn indien niet alleen belasting werd geheven over de geproduceerde energie, maar ook over de energieproducten die worden gebruikt om die energie op te wekken.”

²² Zie voetnoot 13 van deze conclusie.

²³ Zie blz. 5 van het Commissievoorstel (cursivering van mij).

van richtlijn 2003/96. Ten eerste onderwerpt het Commissievoorstel energieproducten die als verwarmingsbrandstof worden gebruikt en elektriciteit aan accijns²⁴, en ten tweede voorziet artikel 13, lid 1, onder b), van dat voorstel in een verplichte vrijstelling voor energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit²⁵.

2. Dubbele belastingheffing is om milieuredenen toegestaan

52. Het is echter de vraag of richtlijn 2003/96 werkelijk beoogt te voorkomen dat elektriciteit dubbel wordt belast.

53. De tweede en de derde volzin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 geven de lidstaten namelijk de vrijheid om af te wijken van de door de eerste volzin van deze bepaling voorgeschreven vrijstelling voor energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit. Volgens de tweede volzin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 kunnen de lidstaten die producten „uit milieubeleidsoverwegingen” aan belasting onderwerpen. Wanneer een lidstaat van die mogelijkheid gebruikmaakt, resulteert dit in een dubbele belastingheffing op elektriciteit, aangezien volgens de derde volzin van dezelfde bepaling de op energieproducten geheven belasting „niet in aanmerking [wordt] genomen voor de inachtneming van het minimumbelastingniveau voor elektriciteit”.

54. Men kan zich zelfs afvragen of het de intentie van de Commissie was om een dubbele belastingheffing op elektriciteit te voorkomen. De tweede en de derde volzin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 komen namelijk overeen met de tweede en de derde volzin van artikel 13, lid 1, onder b), van het Commissievoorstel.²⁶ Bovendien heeft de Commissie in haar toelichting bij het voorstel, nadat zij een harmonisatie op basis van belasting van de output had voorgesteld, niettemin erop gewezen dat „[h]et belasten op de output [...] de lidstaten [...] niet de mogelijkheid [biedt] om rechtstreeks verschillende belastingtarieven toe te passen afhankelijk van het vervuilende karakter van de gebruikte brandstoffen”. Zij heeft daarom gemeend dat het de lidstaten moest worden toegestaan „een (niet-geharmoniseerde) *aanvullende heffing op de input* in te voeren in het geval van brandstoffen die vanuit milieuoogpunt ongewenst zijn”.²⁷

55. Om die reden heeft het Hof in het arrest Kernkraftwerke Lippe-Ems het argument van de hand gewezen dat richtlijn 2003/96 eraan in de weg staat dat accijns wordt geheven over de voor de productie van elektriciteit gebruikte energieproducten *en* over de opgewekte elektriciteit zelf. Het Hof heeft in dat arrest opgemerkt dat „niet kan worden geconcludeerd dat er een verbod bestaat om tegelijk het verbruik van elektrische energie en de bronnen voor de opwekking daarvan te belasten. [...] Uit [het Commissievoorstel] blijkt niet dat [belasting op de input en belasting op de output] elkaar principieel uitsluiten. De Commissie heeft overigens erkend dat zij complementair kunnen zijn, aangezien zij de lidstaten in ditzelfde voorstel de mogelijkheid heeft geboden om „[naast de belasting op de output] een (niet-geharmoniseerde) aanvullende heffing op de input in te voeren in het geval van brandstoffen die vanuit milieuoogpunt ongewenst zijn””.²⁸

²⁴ Zie artikel 8, zesde streepje, en artikel 9 van het Commissievoorstel.

²⁵ Artikel 13, lid 1, van het Commissievoorstel luidt: „Ter aanvulling van de toepassing van de algemene bepalingen inzake vrijgesteld gebruik van belastbare producten van richtlijn 92/12/EEG en onverminderd andere communautaire bepalingen, verlenen de lidstaten vrijstelling van belasting voor de onderstaande producten, op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen: [...] b) [e]nergieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en van bij die productie gegenereerde warmte. Lidstaten mogen echter, om redenen van milieubeleid, deze producten aan belasting onderwerpen zonder rekening te houden met de in onderhavige richtlijn vastgestelde minimumbelastingniveaus. In dat geval wordt geen rekening gehouden met de belasting van deze producten bij het voldoen aan het minimumbelastingniveau voor elektriciteit zoals vastgesteld in artikel 9 van deze richtlijn. [...]”

²⁶ Zie voetnoot 25 van deze conclusie.

²⁷ Zie blz. 5 van het Commissievoorstel (cursivering van mij).

²⁸ Arrest van 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punt 51).

3. Richtlijn 2003/96 beoogt dubbele belastingheffing te voorkomen, met milieumaatregelen als enige uitzondering

56. Niettemin ben ik van oordeel dat richtlijn 2003/96 een dubbele belastingheffing op elektriciteit beoogt te voorkomen.

57. Zoals in punt 43 hierboven is uiteengezet en zoals de Commissie heeft betoogd²⁹, heeft de Uniewetgever in de gevallen waarin hij de toepassing van de door de eerste volzin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 voorgeschreven inputvrijstelling heeft willen uitsluiten, dit expliciet gedaan. Hij heeft slechts twee van die expliciete uitzonderingen geformuleerd, namelijk in de tweede en de derde volzin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 en in de derde alinea van artikel 21, lid 5, van deze richtlijn.

58. De derde alinea van artikel 21, lid 5, van richtlijn 2003/96 geeft de lidstaten de vrijheid om de door kleine producenten geproduceerde elektriciteit van belasting vrij te stellen, „mits zij belasting heffen op de voor de productie van die elektriciteit gebruikte energieproducten”. In het geval van kleine elektriciteitsproducenten is het dus toegestaan om de input te belasten, maar niet om tweemaal belasting te heffen.

59. Hieruit volgt dat elektriciteit uitsluitend „uit milieubeleidsoverwegingen” dubbel mag worden belast, overeenkomstig de tweede en de derde volzin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96. Een dergelijke dubbele belastingheffing is niet op andere gronden toegestaan. Bovendien staat in die tweede volzin dat de lidstaten energieproducten aan een belasting op de input „kunnen” onderwerpen. Zij zijn daartoe dus niet verplicht. Voorts kunnen de lidstaten de betrokken producten aan inputbelasting onderwerpen „zonder inachtneming van de in [richtlijn 2003/96] vastgestelde minimumbelastingniveaus”. Dit betekent dat overeenkomstig de tweede volzin van artikel 14, lid 1, onder a), van die richtlijn geheven inputbelastingen in beperkte mate in dubbele belastingheffing kunnen resulteren.

60. Ik moet er ook op wijzen dat het Parlement het Commissievoorstel in 1999 heeft geamendeerd in die zin dat artikel 13, dat voorzag in de verplichte vrijstelling voor, met name, energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit, werd geschrapt, terwijl elektriciteit nog steeds overeenkomstig artikel 9 van dat voorstel aan een minimumbelastingniveau was onderworpen. Laatstgenoemde bepaling werd bovendien door het Parlement gewijzigd in die zin dat de lidstaten werden verplicht een aanvullende heffing toe te passen die varieerde naargelang van het koolstofgehalte van de voor de elektriciteitsopwekking gebruikte brandstoffen.³⁰ Die amendementen, die zouden hebben geresulteerd in een dubbele belastingheffing op elektriciteit, zijn echter niet overgenomen in de definitieve versie van de betrokken bepalingen (namelijk de artikelen 10 en 14 van richtlijn 2003/96).

²⁹ De Commissie merkt in haar schriftelijke opmerkingen op dat „[r]ichtlijn [2003/96] voorziet in twee uitzonderingen op de verplichte vrijstelling. In de eerste plaats artikel 14, lid 1, onder a), [...]. Vervolgens artikel 21, lid 5, derde alinea, [...]. Daar waar de wetgever een uitzondering op die vrijstellingsverplichting heeft toegestaan, heeft hij dit dus expliciet gedaan”.

³⁰ Wetgevingsresolutie van 13 april 1999 houdende advies van het Europees Parlement inzake het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten [COM(97)0030 – C4-0155/97 – 97/0111(CNS)] (PB 1999, C 219, blz. 91). Zie de amendementen 21 en 24.

61. Tot slot kan het nuttig zijn erop te wijzen dat het voorzitterschap van de Raad tijdens de voorbereidende werkzaamheden voor richtlijn 2003/96 heeft beklemtoond dat de „algemene regel” voor het belasten van elektriciteit de heffing van belasting op de output en niet op de input was.³¹

62. Ik ben dan ook van mening dat richtlijn 2003/96 een dubbele belastingheffing op elektriciteit beoogt te voorkomen, waarbij door de lidstaten uit milieubeleidsoverwegingen genomen maatregelen als enige uitzondering kunnen gelden.

63. Een en ander betekent in mijn ogen dat wanneer energieproducten worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling, het deel van die producten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit onder de verplichte vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 valt. Indien die bepaling daarop niet van toepassing was, zou elektriciteit uit warmte-krachtkoppeling immers dubbel worden belast, wat richtlijn 2003/96 wil voorkomen. Het heffen van belasting over dat deel van de betrokken producten kan naar mijn mening bezwaarlijk worden beschouwd als een „uit milieubeleidsoverwegingen” genomen maatregel in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, aangezien elektriciteitsopwekking door middel van warmte-krachtkoppeling energiezuiniger is en tot minder uitstoot van broeikasgassen leidt dan conventionele elektriciteitsopwekking.³² Voor het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor het genereren van warmte, geldt naar mijn mening de facultatieve vrijstelling van artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96.

64. Aan deze conclusie kan niet worden afgedaan door de vaststellingen van het Hof in het arrest Kernkraftwerke Lippe-Ems.³³ Dat arrest had namelijk betrekking op een zeer specifieke situatie, die verschilt van die in de onderhavige zaak. In de zaak Kernkraftwerke Lippe-Ems kreeg het Hof de vraag voorgelegd of de verplichte vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 van toepassing is op splijtstof. Hoewel deze brandstof, zoals die bepaling verlangt, wordt „gebruikt voor de productie van elektriciteit”, staat zij niet vermeld bij de „energieproducten” waarop richtlijn 2003/96 volgens artikel 2, lid 1, ervan van toepassing is.³⁴ Het Hof oordeelde dan ook dat splijtstof niet binnen de werkingssfeer van die richtlijn valt en dat de verplichte vrijstelling daarvoor dus niet geldt. Het argument van de exploitant van de kerncentrale dat artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 „naar analogie” moest worden toegepast op voor de productie van elektriciteit gebruikte splijtstof, aangezien deze richtlijn een dubbele belastingheffing op elektriciteit beoogt te voorkomen, werd door het Hof van de hand gewezen. Het lijkt immers geen twijfel dat het Hof, indien het artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 had toegepast op splijtstof die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, de werkingssfeer van deze richtlijn in strijd met artikel 2, lid 1, ervan zou hebben verruimd.³⁵ Het in de onderhavige zaak aan de orde zijnde aardgas is daarentegen een

31 Zie punt 2 van de nota van het voorzitterschap van de Raad van 20 april 2001, naar luid waarvan „een ruime meerderheid van de lidstaten er voorstander van [was] om de heffing van belasting op de output (verbruik) als *algemeen beginsel* voor een richtlijn inzake belastingheffing op energie te hanteren. [...] De lidstaten die voorstander zijn van een outputbelasting, hebben er anderzijds tevens op gewezen dat de lidstaten desgewenst ook een inputbelasting moeten kunnen heffen op de brandstoffen die voor de elektriciteitsproductie worden gebruikt” (Raadsdocument 8085/01) (cursivering van mij). Zie ook punt 2.3.4 van het door het voorzitterschap van de Raad voorbereide compromisvoorstel van 24 april 2002, waarin staat te lezen dat, „[w]at de belasting op elektriciteit betreft, [...] de heffing van belasting op de output (verbruik) *de algemene regel* [moet] zijn. Daarnaast zou de lidstaten echter de mogelijkheid moeten worden geboden om op grond van milieuoverwegingen ook een inputbelasting te heffen op verschillende voor elektriciteitsopwekking gebruikte brandstoffen” (Raadsdocument 7814/1/02 REV 1) (cursivering van mij). Tot slot staat in punt 7.3 van de bijlage bij het voortgangsverslag van het voorzitterschap van de Raad van 20 juni 2002 (voorstel voor richtsnoeren van de Raad over de belastingregeling voor energieproducten) te lezen dat „[a]ls *algemeen beginsel* geldt dat de elektriciteitsproductie wordt belast. Daarnaast kunnen de lidstaten die dat wensen de input voor elektriciteitsopwekking op milieugronden belasten” (Raadsdocument 10195/02) (cursivering van mij). Die documenten zijn beschikbaar op de website van het openbaar register van de Raad op het volgende adres: <https://register.consilium.europa.eu/>

32 Hoe dan ook heeft de Franse regering niet betoogd dat wanneer energieproducten worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling, die producten volgens artikel 266 quinquies A en artikel 266 quinquies, lid 3, van het douanewetboek aan belasting worden onderworpen „uit milieubeleidsoverwegingen” in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96.

33 Zie punt 55 van deze conclusie.

34 De aan de orde zijnde splijtstof betrof de specifieke isotopen plutonium en uranium. Zie conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de zaak Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:51, punt 42).

35 Arrest van 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punten 47, 48, 50 en 51).

„energieproduct” in de zin van artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96³⁶, zodat het Hof de werkingssfeer van deze richtlijn niet zou verruimen met de toepassing van artikel 14, lid 1, onder a), op het deel van het aardgas dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit door middel van warmte-krachtkoppeling.

65. Aan mijn conclusie in punt 62 hierboven kan evenmin worden afgedaan door het feit dat artikel 13, lid 1, onder b), van het Commissievoorstel, dat voorzag in een verplichte vrijstelling voor „energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en van bij die productie gegenereerde warmte”³⁷, is gewijzigd in die zin dat artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 uitsluitend van toepassing is op „energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit”. Zoals uit de toelichting bij dat voorstel blijkt, was het immers de bedoeling van de Commissie om voor elektriciteit een harmonisatie op basis van een belasting op de output tot stand te brengen, teneinde dubbele belastingheffing te voorkomen.³⁸ Niets in die toelichting wijst erop dat de Commissie de harmonisatie op basis van een belasting op de output heeft willen beperken *tot elektriciteit die wordt opgewekt door middel van warmte-krachtkoppeling*.

66. Tot slot mag niet onvermeld blijven dat het Parlement, dat in september 2003 opnieuw over de ontwerprichtlijn werd geraadpleegd³⁹, artikel 15, lid 1, daarvan heeft geamendeerd in die zin dat het voorzag in een verplichte vrijstelling in plaats van in een facultatieve vrijstelling.⁴⁰ Richtlijn 2003/96 werd zonder dat amendement aangenomen. Dit doet naar mijn mening echter niet af aan de conclusie waartoe ik ben gekomen in punt 62 hierboven. In de eerste plaats amendeerde het Parlement in september 2003 immers niet de in artikel 14, lid 1, onder a), van de ontwerprichtlijn opgenomen verplichte vrijstelling voor energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit.⁴¹ Het amendement op artikel 15, lid 1, onder c), van de ontwerprichtlijn kon dan ook enkel resulteren in een verplichte vrijstelling voor het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt om warmte te genereren. Het feit dat dat amendement niet werd overgenomen, betekent slechts dat de lidstaten de mogelijkheid – niet de plicht – hebben om dat deel van de energieproducten van belasting vrij te stellen. In de tweede plaats wijs ik erop dat, nadat het Parlement het betrokken amendement had aangenomen, de vertegenwoordiger van de Commissie tijdens een vergadering van de fiscaal adviseurs en attachés van de permanente vertegenwoordigingen heeft verklaard dat „het niet wenselijk was om de ontwerprichtlijn *in dat stadium* te wijzigen” en dat „de Commissie met de voorstellen rekening zou kunnen houden voor een eventuele wijziging van de richtlijn”.⁴² Dit wijst erop dat – althans wat de Commissie betreft – niet inhoudelijk op het amendement werd ingegaan en dat de timing van het amendement de belangrijkste reden was waarom het niet werd overgenomen.

36 Artikel 2, lid 1, onder b), van richtlijn 2003/96 spreekt immers van producten „van de GN-codes [...] 2704 tot en met 2715”, en de GN-codes 2711 11 00 en 2711 21 00 worden gebruikt voor aardgas. De codes van de gecombineerde nomenclatuur („GN-codes”) zijn opgenomen in verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1). Zie artikel 2, lid 5, van richtlijn 2003/96.

37 Zie voetnoot 25 van deze conclusie.

38 Zie punt 51 van deze conclusie.

39 Zie Raadsdocument 8084/03 van 3 april 2003 (hierna: „ontwerprichtlijn”). Dat document is beschikbaar op de website van het openbaar register van de Raad (zie voetnoot 31 van deze conclusie). Zoals ik hierna zal uiteenzetten, is artikel 15, lid 1, van de ontwerprichtlijn identiek aan artikel 15, lid 1, van richtlijn 2003/96.

40 Zie amendement 10 van de wetgevingsresolutie van het Europees Parlement van 24 september 2003 over de ontwerprichtlijn van de Raad tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit [8084/2003 – C5-0192/2003 – 1997/0111(CNS)] (PB 2004, C 77E, blz. 246).

41 Artikel 14, lid 1, van de ontwerprichtlijn is identiek aan artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96.

42 Zie Raadsdocument 13258/03 van 7 oktober 2003 (cursivering van mij). Dat document is beschikbaar op de website van het openbaar register van de Raad (zie voetnoot 31 van deze conclusie).

67. Ook indien zou worden aangenomen dat richtlijn 2003/96 niet beoogt te voorkomen dat elektriciteit dubbel wordt belast, zou artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn in mijn ogen niettemin van toepassing zijn op het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit door middel van warmte-krachtkoppeling. Daarmee zou namelijk recht worden gedaan aan de andere doelstellingen van die richtlijn, namelijk de goede werking van de interne markt en de bescherming van het milieu.

C. De gezamenlijke toepassing van artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 zou bijdragen tot de goede werking van de interne markt en de bescherming van het milieu

68. Richtlijn 2003/96 heeft onder meer tot doel, de goede werking van de interne markt te verzekeren door de verschillen in de nationale belastingniveaus kleiner te maken, en ervoor te zorgen dat EU-ondernemingen hun concurrentiepositie behouden. Dit volgt uit de overwegingen 2 tot en met 5 van die richtlijn, waarin wordt verklaard dat aanmerkelijke verschillen tussen de door de lidstaten toegepaste nationale belastingniveaus nadelig kunnen zijn voor de goede werking van de interne markt, terwijl de vaststelling van minimumbelastingniveaus voor de gehele Unie tot de goede werking van die markt bijdraagt. Dit is ook door het Hof erkend.⁴³

69. Indien energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit door middel van warmte-krachtkoppeling uitsluitend binnen de werkingssfeer van artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 zouden vallen, terwijl dezelfde producten binnen de werkingssfeer van artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn zouden vallen wanneer zij worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit met conventionele methoden, zouden warmte-krachtkoppelingseenheden worden benadeeld ten opzichte van conventionele eenheden. Die conventionele eenheden zouden immers onder de verplichte vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 vallen, terwijl warmte-krachtkoppelingseenheden alleen zouden zijn vrijgesteld indien de betrokken lidstaat de door artikel 15, lid 1, onder c), van deze richtlijn verleende bevoegdheid heeft uitgeoefend. Zoals de Commissie stelt, zou dit op gespannen voet staan met overweging 24 van richtlijn 2003/96, waarin wordt verklaard dat de aan de lidstaten toegekende vrijstellingsbevoegdheid met name niet „tot concurrentievervalsingen [mag leiden]”. Indien energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit door middel van warmte-krachtkoppeling uitsluitend binnen de werkingssfeer van artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 zouden vallen, dan zou in de situatie waarin de betrokken lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om die producten volledig van belasting vrij te stellen, de concurrentie tussen warmte-krachtkoppelingseenheden en conventionele eenheden worden verstoord.

70. Bovenstaande redenering is in lijn met de vaststellingen van het Hof in het arrest Jan De Nul. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat de door artikel 8, lid 2, onder b), van richtlijn 92/81⁴⁴ geboden mogelijkheid om vrijstelling te verlenen voor minerale oliën die worden gebruikt voor de binnenvaart, „[...] slechts een restregeling [is]” in die zin dat zij slechts geldt wanneer de in artikel 8, lid 1, onder c), van die richtlijn vervatte verplichte vrijstelling voor minerale oliën die worden gebruikt als brandstof

⁴³ Arrest van 13 juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, punt 37), en conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de gevoegde zaken Kronos Titan (C-43/13 en C-44/13, EU:C:2013:839, punt 40). Zie ook, met betrekking tot richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (PB 1992, L 316, blz. 12), die is ingetrokken en vervangen door richtlijn 2003/96, arresten van 29 april 2004, Commissie/Duitsland (C-240/01, EU:C:2004:251, punt 39), en 1 maart 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punt 28).

⁴⁴ Zie voetnoot 43 van deze conclusie. Artikel 8, lid 1, van richtlijn 92/81 bepaalt dat „[o]ngeacht de algemene bepalingen inzake vrijgesteld gebruik van accijnsproducten van richtlijn 92/12/EEG en onverminderd andere [Unierechtelijke] bepalingen, [...] de lidstaten vrijstelling [verlenen] van de geharmoniseerde accijns voor de onderstaande producten, op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen: [...] c) minerale oliën die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor de vaart op [...] wateren [van de Unie] (met inbegrip van visserij), en die niet voor gebruik aan boord van particuliere pleziervaartuigen zijn bestemd. [...]” Artikel 8, lid 2, van dezelfde richtlijn bepaalt dat „[o]nverminderd andere [Unierechtelijke] bepalingen [...] de lidstaten geheel of gedeeltelijk vrijstelling of verlaging [mogen] verlenen van de accijns op minerale oliën die onder belastingcontrole worden gebruikt: [...] b) voor de binnenvaart, met uitzondering van de particuliere pleziervaart; [...]”

voor de vaart op de wateren van de Unie, niet van toepassing is.⁴⁵ Zeeschepen, die onder de verplichte vrijstelling vallen⁴⁶, kunnen immers ook bepaalde binnenwaterwegen opvaren tot bepaalde havens die, ook al liggen zij niet aan de kust, toch zeehavens zijn.⁴⁷ Zouden zeeschepen van de werkingssfeer van de verplichte vrijstelling worden uitgesloten zodra zij zich begeven op binnenwaterwegen die naar zeehavens lopen, dan zouden zij worden benadeeld ten opzichte van zeeschepen die uitsluitend kusthavens aandoen. Dan zou het risico bestaan dat sommige zeeschepen bepaalde zeehavens niet meer aandoen. Het Hof heeft dan ook geoordeeld dat de facultatieve vrijstellingsregeling van artikel 8, lid 2, onder b), van richtlijn 92/81 slechts voor de vaart over de bevaarbare binnenwateren geldt voor zover daar geen zeescheepvaart mogelijk is.

71. Richtlijn 2003/96 heeft nog een ander doel, namelijk verbetering van de milieubescherming. Uit de overwegingen 6, 7 en 12 van deze richtlijn volgt dat de eisen inzake milieubescherming moeten worden geïntegreerd in de omschrijving van het energiebeleid. Dit is door het Hof erkend.⁴⁸

72. Indien het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit door middel van warmte-krachtkoppeling onder de verplichte vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 zou vallen, zou dit de bescherming van het milieu ten goede komen. Elektriciteitsopwekking door middel van warmte-krachtkoppeling is namelijk energiezuiniger dan elektriciteitsopwekking met conventionele methoden. Wat dit betreft heeft het voorzitterschap van de Raad tijdens de voorbereidende werkzaamheden voor richtlijn 2003/96 berekend dat „bij de opwekking van elektriciteit in elektriciteitscentrales het conversierendement normaal gesproken tussen 25 % en 50 [%] ligt, waarbij 50 [%] een zeer hoog percentage is”, terwijl bij elektriciteitsopwekking door middel van warmte-krachtkoppeling „het conversierendement doorgaans veel hoger ligt, namelijk tussen 60 [%] en 80 [%]”.⁴⁹

73. Zoals gezegd zou artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 niet overbodig worden indien artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn werd toegepast op het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit. Die bepaling is immers van toepassing op het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor het genereren van warmte.

74. Het argument van de Franse regering dat het in de praktijk buitengewoon lastig is om te bepalen welk deel van de energieproducten wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, moet van de hand worden gewezen.⁵⁰ Tijdens de terechtzitting hebben verzoekster in het hoofdgeding en de Commissie namelijk duidelijk gemaakt dat een afzonderlijke belastingheffing mogelijk is. Volgens verzoekster in het hoofdgeding moet worden berekend welke hoeveelheid aardgas minimaal nodig is voor de productie van elektriciteit door een eenheid die uitsluitend elektriciteit opwekt (in tegenstelling tot een warmte-krachtkoppelingseenheid) met gebruikmaking van de beste beschikbare en economisch verantwoorde technologie. Wanneer aardgas wordt gebruikt voor

45 Arrest van 1 maart 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punt 31).

46 De reden waarom zeeschepen onder de verplichte vrijstelling van artikel 8, lid 1, onder c), van richtlijn 92/81 vallen, is dat het begrip „wateren [van de Unie] aldus [moet] worden opgevat, dat het alle wateren omvat waarin normaliter zeescheepvaart voor commerciële doeleinden plaatsvindt” (arrest van 1 maart 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, punt 26).

47 Het in het arrest Jan De Nul aan de orde zijnde scheepvaartverkeer vond plaats op de Elbe, in een gebied tussen Cuxhaven (waar de Elbe uitmondt in de Noordzee) en Hamburg (een zeehaven, hoewel niet aan de kust gelegen). Dat gebied komt overeen met het estuarium van de Elbe en wordt als een binnenwaterweg beschouwd. Zie arrest van 1 maart 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punt 7), en conclusie van advocaat-generaal Bot in die zaak (C-391/05, EU:C:2006:791, punt 78).

48 Arrest van 7 september 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann (C-465/15, EU:C:2017:640, punt 26). Zie ook conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak X (C-426/12, EU:C:2014:446, punt 40), en conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:174, punt 82).

49 Nota van het voorzitterschap van de Raad van 24 juni 2002, punt 2 (Raadsdocument 10360/02). In dat document wordt „conversierendement” gedefinieerd als „de verhouding tussen de hoeveelheid primaire energie die wordt gebruikt om secundaire energie op te wekken en de hoeveelheid secundaire energie die daadwerkelijk wordt geproduceerd”. Dat document is beschikbaar op de website van het openbaar register van de Raad (zie voetnoot 31 van deze conclusie).

50 Tijdens de terechtzitting heeft de Franse regering betoogd dat daarbij slechts sprake kan zijn van een theoretische berekening, daar dezelfde energieproducten worden gebruikt om tegelijkertijd elektriciteit en warmte op te wekken. De Franse regering heeft bovendien beklemtoond dat een aanzienlijk deel van die producten (tot wel 40 %) niet wordt gebruikt om elektriciteit of warmte op te wekken, maar simpelweg tijdens het proces verloren gaat, en dat die verloren gegane energie niet in die berekening tot uitdrukking zou komen.

warmte-krachtkoppeling, moet die minimumhoeveelheid volgens verzoekster in het hoofdgeding worden beschouwd als het deel van het aardgas dat bestemd is voor de productie van elektriciteit.⁵¹ De Commissie heeft beklemtoond dat verschillende lidstaten een methode hebben ontwikkeld om het aan belasting onderworpen deel van energieproducten te berekenen. Volgens de Commissie wordt momenteel naar Frans recht belasting geheven over het deel van energieproducten dat wordt gebruikt om warmte te genereren.⁵² In dezelfde zin is in België uitsluitend het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, van belasting vrijgesteld.⁵³ De Commissie heeft verder opgemerkt dat het irrelevant is dat door de lidstaten verschillende methoden worden gehanteerd voor de berekening van het belastbare deel van de energieproducten die worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling. Richtlijn 2003/96 zwijgt immers op dit punt.

75. Ik ben dan ook van mening dat wanneer energieproducten worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling, het deel van die producten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit binnen de werkingssfeer van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 valt, terwijl het deel dat wordt gebruikt om warmte te genereren binnen de werkingssfeer van artikel 15, lid 1, onder c), van deze richtlijn valt.

76. In casu kwam Sucrerie de Toury voor het door haar in de periode van 1 januari 2006 tot en met 25 december 2007 afgenomen aardgas niet in aanmerking voor de vrijstelling zoals vastgelegd in artikel 266 quinquies A van het douanewetboek en, vanaf 31 december 2006, in artikel 266 quinquies, lid 3, van dat wetboek.

77. Tijdens de terechtzitting heeft verzoekster in het hoofdgeding verklaard dat zij niet voor de vrijstelling van artikel 266 quinquies A van het douanewetboek in aanmerking kwam omdat die vrijstelling slechts kan worden verleend gedurende een periode van vijf jaar vanaf de inbedrijfstelling van de warmte-krachtkoppelingseenheid. Aangezien de warmte-krachtkoppelingseenheid van Sucrerie de Toury in 1996 in bedrijf werd gesteld, was deze te oud om van de vrijstelling te profiteren toen artikel 266 quinquies A van het douanewetboek van kracht werd.⁵⁴

78. Het is aan de verwijzende rechter om uit te maken waarom Sucrerie de Toury niet voor de in de Franse wetgeving voorziene vrijstelling in aanmerking kwam. Mocht de reden zijn dat die vrijstelling slechts gedurende de eerste vijf jaar na de inbedrijfstelling van de warmte-krachtkoppelingseenheid kan worden verleend, dan zou dit in mijn ogen moeilijk te rijmen zijn met het onvoorwaardelijke karakter van de vrijstelling waarin artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 voorziet.⁵⁵

51 Volgens verzoekster in het hoofdgeding is die methode gebaseerd op richtlijn 2004/8/EG van het Europees Parlement en de Raad van 11 februari 2004 inzake de bevordering van warmte-krachtkoppeling op basis van de vraag naar nuttige warmte binnen de interne energiemarkt en tot wijziging van richtlijn 92/42/EEG (PB 2004, L 52, blz. 50), en op de beschikking van de Commissie van 21 december 2006 tot vaststelling van geharmoniseerde rendementsreferentiewaarden voor de gescheiden productie van elektriciteit en warmte in toepassing van richtlijn 2004/8/EG van het Europees Parlement en de Raad (PB 2007, L 32, blz. 183).

52 Tijdens de terechtzitting heeft de Commissie gerefereerd aan punt 95 van de circulaire van de ministre des Finances et des Comptes publics (minister van Financiën en Begroting) van 13 april 2016 met betrekking tot de binnenlandse belasting (*Bulletin officiel des douanes* nr. 7106 van 13 april 2016).

53 Tijdens de terechtzitting heeft de Commissie gerefereerd aan § 3 van artikel 8 van het koninklijk besluit van 2 april 2014 tot vaststelling van de nadere regels betreffende een federale bijdrage bestemd voor de financiering van bepaalde openbare dienstverplichtingen en van de kosten verbonden aan de regulering van en controle op de aardgasmarkt (*Belgisch Staatsblad*, 25 april 2014, blz. 34863).

54 De vertegenwoordiger van de Franse regering heeft echter geantwoord dat artikel 266 quinquies A van het douanewetboek in 1993 van kracht is geworden. De reden waarom Sucrerie de Toury niet voor de vrijstelling in aanmerking kwam, was in de ogen van de Franse regering dan ook dat die onderneming niet binnen de voorgeschreven termijn om toepassing van die vrijstelling had verzocht. Sucrerie de Toury had haar verzoek om vrijstelling namelijk uiterlijk drie jaar na de inbedrijfstelling van haar warmte-krachtkoppelingseenheid – naar haar zeggen in 1996 – moeten indienen, terwijl zij dat pas in 2010 heeft gedaan.

55 De in de aanhef van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96 genoemde „voorwaarden” hebben immers uitsluitend tot doel, „een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen”.

79. Ik meen dan ook dat op de vraag van de verwijzende rechter moet worden geantwoord dat wanneer energieproducten worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling, artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 samen moeten worden toegepast. Het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit valt onder de verplichte vrijstelling van eerstgenoemde bepaling, terwijl het deel van die producten dat wordt gebruikt om warmte te genereren binnen de werkingssfeer van laatstgenoemde bepaling valt.

IV. Conclusie

80. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de vraag van de Conseil d'État te beantwoorden als volgt:

„Wanneer energieproducten worden gebruikt voor warmte-krachtkoppeling moeten artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 15, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, samen worden toegepast. Het deel van de energieproducten dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit valt onder de verplichte vrijstelling van eerstgenoemde bepaling, terwijl het deel van die producten dat wordt gebruikt om warmte te genereren binnen de werkingssfeer van laatstgenoemde bepaling valt.”