



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. SZPUNAR
van 22 februari 2018¹

Zaak C-49/17

**Koppers Denmark ApS
tegen
Skatteministeriet**

[verzoek van de Østre Landsret (rechter in tweede aanleg voor het Oosten van Denemarken) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Heffing van belasting over energieproducten en elektriciteit – Richtlijn 2003/96/EG – Artikel 21, lid 3 – Verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert – Energieproducten gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof – Verbruik van oplosmiddel als brandstof in installaties voor koolteerdestillatie”

Inleiding

1. De rechtsvraag in deze zaak heeft voornamelijk betrekking op de verhouding tussen een aantal bepalingen 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.² Deze richtlijn is zeker geen toonbeeld van een duidelijk en logisch opgestelde juridische tekst, en het lijkt mij dan ook moeilijk om hiervan een volledig coherente en in alle opzichten bevredigende uitlegging te geven. Door de door de verwijzende rechter gevraagde analyse van de bepalingen te situeren in de context van andere bepalingen van deze richtlijn kan mijns inziens niettemin een eenduidig antwoord op de prejudiciële vragen worden gegeven, ook al zal dit vanuit het oogpunt van de samenhang van de richtlijn niet geheel bevredigend zijn.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2. Artikel 1 van richtlijn 2003/96 bepaalt dat „[d]e lidstaten [...] belasting op energieproducten en elektriciteit overeenkomstig deze richtlijn [heffen]”.

¹ Oorspronkelijke taal: Pools.

² PB 2003, L 283, blz. 51.

3. Artikel 2 van de richtlijn omschrijft de werkingssfeer ervan als volgt:

„1. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder ‚energieproducten’ verstaan de hieronder vermelde producten:

[...]

b) producten van de GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715;

[...]

4. Deze richtlijn is niet van toepassing op:

[...]

b) de volgende vormen van gebruik van energieproducten en elektriciteit:

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

[...]”.

4. Artikel 21 van richtlijn 2003/96 luidt als volgt:

„1. Naast de algemene bepalingen tot omschrijving van het belastbare feit en de bepalingen van richtlijn 92/12/EEG³ die betrekking hebben op de betaling, wordt op energieproducten eveneens belasting verschuldigd wanneer één van de in artikel 2, lid 3, van deze richtlijn genoemde belastbare feiten zich voordoet.

[...]

3. Het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert, wordt niet beschouwd als een belastbaar feit waardoor belasting verschuldigd wordt, indien dat verbruik bestaat uit binnen het bedrijf geproduceerde energieproducten. [...] Verbruik voor doeleinden die geen verband houden met die productie en met name voor de voortbeweging van motorvoertuigen, wordt beschouwd als een belastbaar feit waardoor belasting verschuldigd wordt.

[...]”

Nationaal recht

5. Volgens de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing werd oplosmiddel dat wordt gebruikt als verwarmingsbrandstof ten tijde van de feiten van het hoofdgeding in Denemarken belast overeenkomstig § 1, lid 3, van de Mineralolieafgiftslov (Deense wet inzake accijns op minerale oliën), § 1, lid 1, punt 1, van de Kuldioxidafgiftslov (Deense wet inzake de heffing op kooldioxide; hierna: „kuldioxidafgiftslov”) en § 1, lid 1, van de Svovlafgiftslov (Deense wet inzake de heffing op zwavel; hierna: „svovlafgiftslov”).

³ Richtlijn 92/12/EEG 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 1992, L 76, blz. 1). Deze richtlijn was van kracht ten tijde van de feiten in het hoofdgeding. In overeenstemming met artikel 5, lid 1, van deze richtlijn doet het belastbare feit voor de accijns op energieproducten zich voor bij hun productie of hun binnenkomst op het grondgebied van de Unie.

6. Artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 is uitgevoerd door § 7, lid 3, van de kuldioxidafgiftslov en § 8, lid 4, van de svovlafgiftslov. In de ten tijde van de feiten geldende versie luidde § 7, lid 3, van de kuldioxidafgiftslov als volgt:

„Energieproducten binnen de werkingssfeer van § 2, lid 1 die rechtstreeks worden gebruikt voor de productie van een gelijkwaardig energieproduct, zijn vrijgesteld van belasting op kooldioxide. Dit is echter niet van toepassing op energieproducten die worden gebruikt als motorbrandstof”.

Aan de andere kant luidde § 8, lid 4, van de svovlafgiftslov in de ten tijde van de feiten geldende versie als volgt:

„Energieproducten binnen de werkingssfeer van § 1 die rechtstreeks worden gebruikt voor de productie van een gelijkwaardig energieproduct, zijn vrijgesteld van belasting op zwavel. Dit is echter niet van toepassing op energieproducten die worden gebruikt als motorbrandstof”.

Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

7. Koppers Denmark ApS is een vennootschap naar Deens recht. In haar fabriek in Nyborg (Denemarken) produceert zij een aantal producten door middel van raffinage en destillatie van koolteer, waaronder een oplosmiddel, dat 3 à 4% van de productie vertegenwoordigt. Al deze producten worden ingedeeld onder de GN-codes 2707 en 2708.

8. Van alle producten die in de faciliteiten van Koppers Denmark in Nyborg worden geproduceerd, is het oplosmiddel het enige dat door de onderneming als verwarmingsbrandstof wordt gebruikt en daarom in beginsel aan energiebelasting onderworpen is. Hoewel de overige producten eveneens als verwarmingsbrandstof in aanmerking komen, worden deze daarvoor niet gebruikt en zijn zij derhalve niet onderworpen aan energiebelasting.

9. De productie vindt plaats in een installatie voor de destillatie van koolteer en in een installatie voor de productie van naftaleen. De twee installaties zijn met elkaar verbonden en zijn aangewezen op een gemeenschappelijke warmtebron en een gemeenschappelijk procescontrolesysteem. Residuen van de installatie voor koolteerdestillatie worden verder verwerkt in de naftaleeninstallatie, en het oplosmiddel dat door de naftaleeninstallatie wordt geproduceerd, wordt gebruikt als brandstof in de installatie voor koolteerdestillatie. Het oplosmiddel wordt ook gebruikt als hulpbrandstof voor het verbranden van destillatiegas van zowel de installatie voor koolteerdestillatie als de naftaleeninstallatie. De warmte van het verbrandingsproces wordt opnieuw gebruikt in die installaties.

10. Aanvankelijk beschouwde Koppers Denmark het verbruik van oplosmiddel als onderworpen aan energiebelasting, maar bij brieven van 13 november 2008 en 22 december 2008 heeft de onderneming verzocht om terugbetaling van de belasting met betrekking tot de periode van 1 oktober 2005 tot en met 31 december 2007. Op 24 september 2010 heeft de Deense belastingadministratie (SKAT) aangevoerd dat het verbruik van oplosmiddel als verwarmingsbrandstof in een installatie voor koolteerdestillatie niet van belasting wordt vrijgesteld op grond dat dit oplosmiddel niet wordt gebruikt voor de productie van gelijkwaardige energieproducten, aangezien de vervaardigde producten niet belastbaar zijn.

11. Tegen dit besluit heeft Koppers Denmark beroep ingesteld bij de Landsskatteret (hoogste bestuurlijke instantie voor fiscale aangelegenheden, Denemarken), die op 8 juni 2015 het besluit van de SKAT heeft gehandhaafd, onder meer op grond dat het verbruik van oplosmiddel als verwarmingsbrandstof niet binnen de werkingssfeer van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 valt aangezien dit oplosmiddel niet wordt gebruikt voor de productie van energieproducten die binnen de werkingssfeer van de richtlijn vallen. Op 7 september 2015 heeft Koppers Denmark beroep tegen het besluit van de Landsskatteret ingesteld bij de Ret i Svendborg (rechter in eerste aanleg Svendborg,

Denemarken), die heeft geoordeeld dat de zaak betrekking heeft op kwesties van fundamenteel belang en deze daarom, overeenkomstig § 226, lid 1, van de Retsplejelov (Deense wet op de rechtsbedeling), voor afdoening in eerste aanleg heeft verwezen naar de Østre Landsret (normaliter rechter in tweede aanleg voor het Oosten van Denemarken).

12. Deze rechter, die twijfels had over de juiste uitlegging van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96, heeft besloten om de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende vragen ter prejudiciële beslissing voor te leggen:

- „1) Moet artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 aldus worden uitgelegd dat het verbruik van zelf geproduceerde energieproducten voor de productie van andere energieproducten van belasting is vrijgesteld in een situatie als in het hoofdgeding, waarin de geproduceerde energieproducten niet worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof?
- 2) Moet artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 aldus worden uitgelegd dat lidstaten de werkingssfeer van de vrijstelling mogen beperken tot uitsluitend het verbruik van een energieproduct dat wordt gebruikt voor de productie van een gelijkwaardig energieproduct (dat wil zeggen een energieproduct dat, net zoals het verbruikte energieproduct, ook belastbaar is)?”

13. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof ingekomen op 1 februari 2017. Schriftelijke opmerkingen zijn bij het Hof ingediend door Koppers Denmark, de Deense regering en de Europese Commissie. Deze partijen waren ook vertegenwoordigd ter terechtzitting van 10 januari 2018.

Analyse

Eerste prejudiciële vraag

Inleidende opmerkingen

14. Ter herinnering zij opgemerkt dat het er in de eerste prejudiciële vraag om gaat of het verbruik van een energieproduct door de producent ervan als verwarmingsbrandstof voor de productie van andere energieproducten in het licht van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 een belastbaar feit is waardoor energiebelasting verschuldigd wordt, wanneer de aldus verkregen energieproducten niet bestemd zijn om te worden gebruikt of worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof.

15. Deze rechtsvraag betreft in wezen de uitlegging van het begrip energieproducten in de context van producten die weliswaar voldoen aan de definitie van energieproducten in artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96 maar die niet bestemd zijn om te worden gebruikt of worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof en waarop deze richtlijn krachtens artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, ervan niet van toepassing is.

16. Koppers Denmark is van oordeel dat de bepaling van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 letterlijk moet worden uitgelegd en dat onder het daarin gebruikte begrip energieproducten derhalve moet worden verstaan alle producten die onder de definitie van artikel 2, lid 1, van de richtlijn vallen. De Deense regering en de Commissie zijn daarentegen van mening dat de definitie van energieproducten moet worden uitgelegd in samenhang met de uitzondering van artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van de richtlijn. Volgens hen omvat het begrip energieproducten dat wordt gehanteerd in artikel 21, lid 3, van de richtlijn, alleen producten die binnen de werkingssfeer van de richtlijn vallen, te weten die welke bestemd zijn om te worden gebruikt of worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof.

17. Op het eerste gezicht lijkt het erop dat het in artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 bedoelde bedrijf per definitie een bedrijf is dat energieproducten produceert, aangezien het binnen dat bedrijf geproduceerde energieproducten gebruikt als verwarmingsbrandstof, zodat deze bepaling automatisch van toepassing is. Dit kan echter niet de bedoeling van de wetgever zijn geweest, aangezien in een dergelijke situatie de bepaling van artikel 21, lid 3, tweede volzin, van de richtlijn, waarin sprake is van energieproducten en elektriciteit die niet worden geproduceerd binnen het bedrijf dat deze gebruikt voor de productie van andere energieproducten, haar betekenis zou verliezen. Mijns inziens gaat artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 over de eindproductie van het bedrijf en niet over bijproducten die later worden gebruikt voor de vervaardiging van andere producten. Op een dergelijke situatie heeft mogelijk de bepaling van artikel 21, lid 6, onder a), van de richtlijn betrekking, terwijl artikel 21, lid 3, alleen van toepassing is wanneer de eindproductie uit energieproducten bestaat.

18. Bijgevolg is een analyse vereist van de relatie tussen de definitie van energieproducten in artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96 en de bepaling van artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van deze richtlijn. De bewoordingen van deze twee bepalingen laten ruimte voor verschillende interpretaties. Een van deze interpretaties betreft de restrictieve uitlegging van het begrip energieproducten, waarin dit wordt voorbehouden aan producten die niet worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof. Volgens een andere mogelijke uitlegging sluit artikel 2, lid 4, onder b), van richtlijn 2003/96 de heffing uit van krachtens deze richtlijn geharmoniseerde belastingen op producten die in deze bepaling zijn opgenomen, maar is dit niet van invloed op de reikwijdte van de in de richtlijn gehanteerde begrippen.

De restrictieve uitlegging van het begrip energieproducten

19. De eerste van deze mogelijke interpretaties zou stroken met het betoog van de Deense regering en de Commissie. Derhalve zou artikel 2, lid 4, onder b), van richtlijn 2003/96 moeten worden gelezen als een bepaling die de werkingssfeer van deze richtlijn op algemene wijze inperkt. Daarom zou het eerste streepje ervan de definitie van het begrip „energieproducten” in artikel 2, lid 1, van de richtlijn aldus verduidelijken dat het gebruik van dit begrip in de daaropvolgende bepalingen alleen betrekking heeft op producten die behoren tot een van de in artikel 2, lid 1, vermelde categorieën en die niet worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof.

20. Op grond van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 zou dit tot de conclusie leiden dat het gebruik van energieproducten als verwarmingsbrandstof voor de productie van andere energieproducten alleen dan geen belastbaar feit is wanneer die andere energieproducten niet worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof. Deze conclusie lijkt logisch gezien gerechtvaardigd. Op deze wijze kunnen immers alleen producten die krachtens de bepalingen van de richtlijn belastbaar zijn, van invloed zijn op het belastingniveau van andere daaronder vallende producten.

21. Deze interpretatie heeft echter een aantal tekortkomingen die mijns inziens de aanvaarding ervan in de weg staan.

Kritiek inzake de restrictieve uitlegging van het begrip energieproducten – taalkundige argumenten

22. Vanuit het oogpunt van de bewoordingen van de bepalingen van richtlijn 2003/96 gaat deze uitlegging voorbij aan het feit dat artikel 2, lid 4, onder b), van de richtlijn „de in lid 1 genoemde belastbare producten” dan wel producten die onder de codes van de gecombineerde nomenclatuur vallen en die niet worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof, niet van de werkingssfeer ervan uitsluit. Deze bepaling zet bij het eerste streepje duidelijk uiteen dat richtlijn 2003/96 niet van toepassing is op „energieproducten” gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of

verwarmingsbrandstof”⁴.

23. Dit betekent dat de producten die onder de definitie van artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96 vallen maar die niet worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof, weliswaar niet binnen de werkingssfeer van de richtlijn vallen, maar wel energieproducten zijn in de zin van de bepalingen ervan. Deze conclusie wordt bevestigd door het feit dat de definitie van energieproducten in artikel 2, lid 1, van de richtlijn voor bepaalde categorieën van producten het voorbehoud vermeldt dat dit energieproducten zijn indien zij worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstoffen. Dit is het geval voor de producten die worden vermeld in artikel 2, lid 1, onder a), d) en h). In de andere gevallen, met name voor de producten bedoeld onder b) van dat lid, welke het voorwerp van de procedure in het hoofdingen vormen, bestaat er geen dergelijk voorbehoud.

24. De Commissie heeft deze omstandigheid in haar schriftelijke opmerkingen aldus verduidelijkt dat sommige van de in artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96 vermelde categorieën producten bevatten die gewoonlijk niet als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt, en dat de wetgever derhalve heeft aangegeven dat deze producten uitsluitend energieproducten zijn wanneer zij worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstoffen. Naar de mening van de Commissie worden producten die tot de andere categorieën behoren, doorgaans wel als motor- of verwarmingsbrandstof gebruikt en is een soortgelijk voorbehoud derhalve niet nodig.

25. Dat neemt niet weg dat de meeste categorieën van producten die worden genoemd in artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96 zowel producten omvatten die als motor- of verwarmingsbrandstof worden of kunnen worden gebruikt als producten die niet voor dergelijke doeleinden kunnen worden of worden gebruikt, zij het in verschillende mate. Indien de wetgever het criterium van de gebruikswijze had willen aanwenden om energieproducten nauwkeurig van andere producten te onderscheiden, was het voldoende geweest om in de definitie van energieproducten een passend algemeen voorbehoud op te nemen. Het was echter overduidelijk de bedoeling van de wetgever om een onderscheid te maken tussen producten die helemaal geen energieproducten zijn wanneer zij niet als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt, en producten die wel energieproducten in de zin van de richtlijn zijn en die enkel niet door de bepalingen ervan worden beheerst indien (en voor zover) zij niet voor dergelijke doeleinden worden gebruikt. Mijns inziens kan de bepaling van artikel 2, lid 4, van richtlijn 2003/96 op die basis niet als een inherent onderdeel van de definitie van energieproducten worden beschouwd en kan daaruit niet worden geconcludeerd dat, waar de richtlijn spreekt van energieproducten, dit begrip geen betrekking heeft op producten die niet worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof, ook al vallen zij onder de definitie van artikel 2, lid 1.

26. Evenmin overtuigt het argument van de Commissie gebaseerd op de verplichte uniforme uitlegging van het begrip „energieproducten” zoals dat wordt gehanteerd in artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96. Zoals de Commissie opmerkt, heeft dit begrip binnen deze bepaling zowel betrekking op producten die door het betrokken bedrijf worden gebruikt voor de productie van andere energieproducten (ik zal deze „tussenproducten” noemen) als op de eindproducten. Aangezien de tussenproducten echter moeten worden gebruikt als verwarmingsbrandstof en derhalve moeten worden onderworpen aan de bepalingen van de richtlijn, moeten de eindproducten eveneens aan die bepalingen worden onderworpen en kunnen zij derhalve niet worden uitgesloten van de werkingssfeer ervan uit hoofde van artikel 2, lid 4, van richtlijn 2003/96.

27. Uiteraard moet dezelfde term binnen één rechtshandeling, en nog meer binnen één bepaling, op dezelfde wijze worden uitgelegd. Naar mijn mening hanteert de Commissie echter een onjuiste redenering die in de logica een *petitio principii* wordt genoemd. Het is duidelijk dat het tussenproduct bij de productie van de eindproducten als verwarmingsbrandstof moet worden gebruikt. Een ander gebruik van dit product zou niet als een belastbaar feit uit hoofde van richtlijn 2003/96 kunnen

⁴ Cursivering van mij.

worden aangemerkt en zou derhalve ook geen aanleiding kunnen geven tot de eventuele toepassing van artikel 21, lid 3, ervan. De voorwaarde voor het gebruik van een energieproduct als verwarmingsbrandstof is hier dus noodzakelijkerwijs vervuld. Dit kan echter niet worden afgeleid uit de toepassing van artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van de richtlijn bij de uitlegging van het begrip „energieproducten” met betrekking tot de tussenproducten, maar uit het feit dat zij *daadwerkelijk* als verwarmingsbrandstof worden gebruikt.

28. Door een extrapolatie van dit daadwerkelijke gebruik van de tussenproducten naar de interpretatie van het begrip „energieproducten” met betrekking tot de eindproducten heeft de Commissie dan ook blijk gegeven van de hierboven vermelde onjuiste redenering. Artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 kan evenwel aldus worden gelezen dat „het verbruik als verwarmingsbrandstof van energieproducten die onder de definitie van artikel 2, lid 1, van deze richtlijn vallen, niet wordt beschouwd als een belastbaar feit waardoor belasting verschuldigd wordt”. Een dergelijke lezing zou volstrekt redelijk zijn, zonder dat een beroep op artikel 2, lid 4, van de richtlijn behoeft te worden gedaan. Het beginsel van de uniforme uitlegging van hetzelfde begrip binnen één bepaling sluit derhalve niet uit dat de interpretatie van het begrip „energieproducten” verwijst naar alle producten die onder de definitie in artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96 vallen.

29. De fundamentele redenen die naar mijn mening de conclusie in de weg staan dat er een gecombineerde lezing van artikel 2, leden 1 en 4, van richtlijn 2003/96 vereist is, zijn echter van systematische aard.

Analyse van artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van richtlijn 2003/96 in de context van andere bepalingen van deze richtlijn

30. In overeenstemming met artikel 2, lid 2, van richtlijn 2003/96 is deze richtlijn niet alleen van toepassing op de in lid 1 van dat artikel vermelde energieproducten maar ook op elektriciteit. Net zoals energieproducten is elektriciteit uit hoofde van deze richtlijn aan belasting onderworpen, zij het om enigszins andere redenen. In overeenstemming met artikel 2, lid 4, onder b), derde en vierde streepje, van de richtlijn is deze richtlijn niet van toepassing op elektriciteit „die voornamelijk wordt gebruikt voor chemische reductie en elektrolytische en metallurgische procedés” of „electriciteit die meer dan 50 % van de kosten van een product veroorzaakt”. Voorts geldt uit hoofde van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 een belastingvrijstelling voor „energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit [...]”.

31. In overeenstemming met alle beginselen van de uitlegging van rechtsvoorschriften dienen alle streepjes van artikel 2, lid 4, onder b), van richtlijn 2003/96 aldus te worden uitgelegd dat zij hetzelfde effect hebben, in die zin dat zij in dezelfde verhouding tot de andere bepalingen van de richtlijn moeten staan. Indien moet worden aanvaard dat artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van de richtlijn de definitie van het begrip „energieproducten” in lid 1 van dat artikel zodanig beperkt dat de uitlegging van dit begrip in de verdere bepalingen van de richtlijn geen producten omvat die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof, dan moet hetzelfde gelden voor elektriciteit die wordt gebruikt op de wijze als bedoeld in artikel 2, lid 4, onder b), derde en vierde streepje, van de richtlijn. Elektriciteit die voornamelijk wordt gebruikt voor chemische reductie en elektrolytische en metallurgische procedés, alsmede elektriciteit die meer dan 50 % van de kosten van die producten uitmaakt, zou niet onder het begrip elektriciteit in de zin van richtlijn 2003/96 vallen. Deze zou derhalve ook geen effect mogen hebben op de heffing van belasting over andere producten die onder de bepalingen van deze richtlijn vallen.

32. Dit zou op grond van artikel 14, onder a), van richtlijn 2003/96 tot absurde conclusies leiden, aangezien dit zou inhouden dat energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit die wordt gebruikt voor chemische reductie en in elektrolytische en metallurgische procedés, en elektriciteit die goed is voor meer dan 50 % van de kosten van de producten, niet onder de vrijstelling vallen en deze derhalve zouden moeten worden belast overeenkomstig de algemene beginselen van de richtlijn. Een dergelijk resultaat is om drie redenen onaanvaardbaar.

33. In de eerste plaats wordt elektriciteit na de productie ervan overgedragen op een netwerk, waarvan de gebruikers via hun distributeurs bepaalde hoeveelheden energie afnemen. Er is dus geen direct verband tussen de producent en de door hem geproduceerde elektriciteit, enerzijds, en de gebruiker, anderzijds. A fortiori is er geen sprake van een dergelijk verband tussen de producent of de distributeur van energieproducten die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit, en de gebruiker ervan. Het identificeren en vervolgens belasten van energieproducten die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit die wordt gebruikt voor chemische reductie en elektrolytische en metallurgische procedés, zou dan ook buitengewoon moeilijk, zo niet onmogelijk zijn. Dit zou zelfs nog moeilijker zijn in het geval van energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit die goed is voor meer dan 50 % van de kosten van andere producten.

34. In de tweede plaats zou een dergelijke selectieve belasting van energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit naargelang de gebruikswijze daarvan of het aandeel daarvan in de productiekosten van de andere producten, zelfs wanneer ze mogelijk zou zijn, de uitzondering waarin wordt voorzien in artikel 2, lid 4, onder b), derde en vierde streepje, van richtlijn 2003/96 uithollen. Immers, hoewel elektriciteit die wordt gebruikt voor de daarin aangegeven doeleinden, niet direct zou worden belast, zou de kostprijs van deze elektriciteit de belasting omvatten op de energieproducten die zijn gebruikt voor de productie ervan, welke in overeenstemming met de aard van indirecte belastingen ongetwijfeld zou worden doorgerekend aan de elektriciteitsgebruikers.

35. In de derde plaats ten slotte zou een dergelijke uitlegging eveneens onverenigbaar zijn met het in artikel 21, lid 5, van richtlijn 2003/96 neergelegde beginsel dat elektriciteit wordt belast op het moment van levering door de distributeur. Dit tijdstip van verschuldigdheid van de belasting op elektriciteit wordt mogelijk gemaakt door de toepassing van de vrijstelling waarin wordt voorzien in artikel 14, lid 1, onder a), van de richtlijn: aangezien elektriciteit wordt belast als eindproduct en niet in de fase waarin er brandstof voor de productie ervan wordt gebruikt, kan het moment van belastingheffing worden uitgesteld tot de laatste fase van de handel erin, dat wil zeggen op het moment waarop deze wordt geleverd aan de afnemer. Moet er echter van worden uitgegaan dat de uitzondering voor bepaalde vormen van het gebruik van elektriciteit krachtens artikel 2, lid 4, onder b), derde en vierde streepje, van richtlijn 2003/96 aanleiding geeft tot het niet vrijstellen van energieproducten die worden gebruikt voor de productie ervan, dan zou de elektriciteit niet alleen de facto worden belast in weerwil van deze vrijstelling (zie voorgaande punt), maar zou deze belasting ook nog eens in de productiefase en niet in de distributiefase verschuldigd worden.

36. Om deze redenen ben ik van mening dat het argument als zou de vrijstelling in artikel 2, lid 4, onder b), van richtlijn 2003/96 een beperking van de definitie van de daarin vermelde producten voor de toepassing van de andere bepalingen van de richtlijn inhouden, niet kan worden aanvaard. Dit geldt zowel voor elektriciteit als bedoeld in het derde en het vierde streepje van die bepaling, als voor de energieproducten als bedoeld in het eerste streepje.

37. Mijns inziens doet dit niet af aan het feit dat artikel 14, onder a), van richtlijn 2003/96 over een belastingvrijstelling gaat, terwijl er in artikel 21, lid 3, van de richtlijn sprake is van een gebeurtenis die niet als een belastbaar feit wordt beschouwd.

38. Enerzijds is het praktische resultaat in beide gevallen namelijk hetzelfde. Ingeval het bedrijf gebruikmaakt van zelf geproduceerde energieproducten voor de productie van andere energieproducten, is het moeilijk om een ander tijdstip van verschuldigdheid te bepalen en is het resultaat dus hetzelfde als wanneer deze producten waren vrijgesteld. Zo is deze bepaling overigens ook in het Deense recht omgezet (zie punt 6 hierboven).

39. Anderzijds is hier echter niet het effect van het mechanisme als bedoeld in artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 maar de daarin omschreven verhouding tussen de verschillende producten van belang. In beide gevallen gaat het over onder deze richtlijn vallende producten die gebruikt worden voor de vervaardiging van andere producten, met inbegrip van de producten die worden vermeld in artikel 2, lid 4, onder b), van die richtlijn [respectievelijk in artikel 21, lid 3, eerste streepje, en in artikel 14, lid 1, onder a), derde en vierde streepje]. Het effect van deze of van een andere uitlegging van artikel 2, lid 4, onder b), van de richtlijn op het antwoord op de vraag over de toepassing van deze twee bepalingen moet dan ook identiek zijn.

40. Kortom, de uitlegging van artikel 2, lid 4, onder b), van richtlijn 2003/96 volgens welke de in deze bepaling vastgestelde uitsluiting van de werkingssfeer ervan zou inhouden dat de erin vermelde producten niet van invloed zijn op het belastingniveau van de andere producten die onder de richtlijn vallen, leidt uit hoofde van artikel 14, lid 1, onder a), van de richtlijn tot onaanvaardbare conclusies. Deze uitlegging moet dan ook worden verworpen, zowel met betrekking tot artikel 2, lid 4, onder b), derde en vierde streepje, als met betrekking tot het eerste streepje.

De uitlegging van artikel 2, lid 4, onder b), van richtlijn 2003/96 als een belastingvrijstelling sui generis

41. Gezien het bovenstaande ben ik van mening dat er een andere uitlegging aan artikel 2, lid 4, onder b), van richtlijn 2003/96 moet worden gegeven dan door de Deense regering en de Commissie is voorgesteld. Ik meen namelijk dat deze bepaling uit hoofde van deze richtlijn in wezen een belastingvrijstelling voor de erin vermelde producten inhoudt. Deze producten zouden derhalve niet aan de geharmoniseerde belastingen onderworpen zijn, maar wel energieproducten en elektriciteit in de zin van de richtlijn zijn. De formulering van deze vrijstelling als een uitsluiting van de werkingssfeer van de richtlijn houdt in dat het de lidstaten vrijstaat om uit hoofde van afzonderlijke nationale voorschriften in een eventuele belasting van die producten te voorzien. Deze vrijheid is aanzienlijk beperkter in het geval van producten die binnen de werkingssfeer van richtlijn 2003/96 vallen, maar zijn vrijgesteld op grond van de bepalingen ervan.⁵

42. Door een dergelijke uitlegging kan de samenhang van de bepalingen van de richtlijn met betrekking tot de belasting van elektriciteit worden bewaard. De in artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 bedoelde vrijstelling is derhalve ook van toepassing op producten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit die op haar beurt wordt gebruikt voor een van de doeleinden die worden vermeld in artikel 2, lid 4, onder b), derde en vierde streepje, van de richtlijn, zodat de praktische en logische problemen die worden beschreven in de punten 33 tot en met 35 hierboven kunnen worden vermeden.

43. Deze uitlegging is tevens in overeenstemming met het oorspronkelijke voorstel voor richtlijn 2003/96 dat door de Commissie was ingediend.⁶ Dit voorstel bevatte geen equivalent van het huidige artikel 2, lid 4 van de richtlijn. Het voorstel voorzag veeleer in een belastingvrijstelling voor bepaalde categorieën van energieproducten, in het bijzonder van producten die niet worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof [het huidige artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van richtlijn 2003/96], alsmede van elektriciteit die wordt gebruikt voor chemische reductie en elektrolytische en metallurgische procedés [het huidige artikel 2, lid 4, onder b), derde streepje, van richtlijn

⁵ Artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12. Zie arrest van 5 juli 2007, Fendt Italiana (C-145/06 en C-146/06, EU:C:2007:411, punt 44).

⁶ COM(97) 30 def.

2003/96].⁷ Op zijn beurt verwees het equivalent van het huidige artikel 21, lid 3, van de besproken richtlijn uitdrukkelijk naar de definitie van energieproducten, en vermeldde daarbij de codes van de gecombineerde nomenclatuur van de producten waarvan de productie niet gepaard ging met een belastingheffing op de daarvoor gebruikte en van hetzelfde bedrijf afkomstige energieproducten.⁸ In een model als bedoeld in het ontwerp van richtlijn 2003/96 zou het huidige standpunt van de Deense regering en de Commissie dan ook niet verdedigbaar zijn en zou dit zelfs geen systematische analyse vergen.

44. Een gelijkaardige logica werd gehanteerd in richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën⁹, welke is vervangen door richtlijn 2003/96. In overeenstemming met artikel 8, lid 1, onder a), van richtlijn 92/81 bestond er een vrijstelling van de in deze richtlijn voorziene geharmoniseerde accijns voor „minerale oliën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motorbrandstof of als brandstof voor verwarming”. Artikel 4, lid 3, van deze richtlijn voerde dan weer een analoge regel in als die waarin artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 voorziet. Ook op basis van richtlijn 92/81 zou het in deze zaak uiteengezette standpunt van de Deense regering en de Commissie dus moeilijk kunnen worden gehandhaafd.

45. Met betrekking tot de uitlegging van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 houdt de door mij voorgestelde uitlegging in dat deze bepaling (eerste volzin) altijd van toepassing is wanneer de producten die door het bedrijf in kwestie worden geproduceerd, behoren tot een van de categorieën die worden opgesomd in artikel 2, lid 1, van de richtlijn, ongeacht of zij als motor- of verwarmingsbrandstoffen worden gebruikt.

46. Ik ben het niet eens met het standpunt van de Deense regering dat in haar opmerkingen in deze zaak tot uitdrukking wordt gebracht, als zou een dergelijke uitlegging van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 de bepaling van artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, uithollen. Zoals ik hierboven heb opgemerkt, is het doel van deze bepaling immers in wezen een vrijstelling van de daar genoemde producten van de krachtens deze richtlijn geharmoniseerde belasting, met dien verstande dat de lidstaten flexibiliteit wordt geboden bij een eventuele belasting ervan uit hoofde van afzonderlijke bepalingen.

47. Om dezelfde reden is er naar mijn mening geen sprake van een tegenstrijdigheid tussen de uitlegging die ik voorsta, en de conclusies die voortvloeien uit het arrest van het Hof van 5 juli 2007, Fendt Italiana.¹⁰ Uit dit arrest volgt immers alleen dat de lidstaten niet de mogelijkheid krijgen om een geharmoniseerde belasting als bedoeld in richtlijn 2003/96 te heffen over producten die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof. Dit betekent echter niet dat dergelijke producten niet meer als energieproducten in de zin van deze richtlijn moeten worden opgevat. Het Hof hanteert de term „energieproducten” overigens zelf voor deze categorie van producten.¹¹

48. Wel blijft de vraag bestaan wat dan de ratio legis van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 is wanneer dit wordt uitgelegd in overeenstemming met mijn voorstel. Immers, hoewel de motivering van de vrijstelling van producten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit, ongeacht het latere gebruik daarvan, begrijpelijk is, althans om de redenen die worden vermeld in de punten 33 tot en met 35 hierboven, is het ontbreken van belastingheffing over energieproducten die worden gebruikt voor de productie van andere producten die niet als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt, misschien niet volledig gegrond.

⁷ Zie artikel 13, lid 1, onder a), van het voorstel.

⁸ Zie artikel 18, lid 3, van het voorstel.

⁹ PB 1992, L 316, blz. 12.

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

¹¹ Zie arrest van 5 juli 2007, Fendt Italiana (C-145/06 en C-146/06, EU:C:2007:411, punt 41).

49. Naar het oordeel van de Deense regering en de Commissie is de bepaling van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 bedoeld om een dubbele belasting van energieproducten (een keer direct en een keer indirect, via het belasten van de energieproducten die bij de productie ervan worden gebruikt) te vermijden. Een dergelijk doel van de bepaling zou pleiten voor de uitlegging ervan die de Deense regering en de Commissie voorstaan, volgens welke alleen het verbruik van energieproducten voor de productie van andere belaste energieproducten, te weten producten die worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof, niet als een belastbaar feit wordt beschouwd.

50. Er zij echter op gewezen dat richtlijn 2003/96 geen algemeen verbod op dubbele belasting van energieproducten bevat. Het beginsel van de eenmalige belasting geldt alleen voor elektriciteit: zij wordt geheven in het stadium van de distributie, terwijl energieproducten die worden gebruikt voor de productie ervan, vrijgesteld zijn (zie de punten 34 en 35 hierboven). Met betrekking tot energieproducten voorziet artikel 21, lid 3, tweede volzin, van de richtlijn echter slechts in een optionele bevoegdheid van de lidstaten, volgens welke zij „ook het verbruik van elektriciteit en andere energieproducten die niet binnen een dergelijk bedrijf [dat wil zeggen een bedrijf dat energieproducten produceert] worden geproduceerd [...] niet als een belastbaar feit behandelen”. Energieproducten die worden gebruikt voor de productie van andere energieproducten en die niet binnen hetzelfde bedrijf worden geproduceerd, kunnen dus net zo goed worden belast, ongeacht of de eindproducten eveneens worden belast. Het is juist dat Denemarken van deze mogelijkheid gebruik heeft gemaakt door alle energieproducten die worden gebruikt bij de productie van energieproducten, vrij te stellen van belastingen, ongeacht de plaats van productie.¹² Dit neemt evenwel niet weg dat de richtlijn 2003/96 geen algemene regel voor de eenmalige belasting van energieproducten bevat.

51. De rechtvaardiging van bepaling van artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 lijkt veeleer te zoeken in de moeilijkheden die het belasten van producten die in dezelfde productiefaciliteit zowel geproduceerd als verbruikt worden, met zich mee zou brengen. Dit zou niet alleen een extra last voor dit bedrijf vormen, maar tevens een nauwlettend toezicht door de belastingdienst vergen. Deze problemen doen zich niet voor in het geval van energieproducten die worden geproduceerd door een andere producent dan degene in wiens bedrijf deze vervolgens worden gebruikt, aangezien de fiscale verplichting drukt op de producent of de distributeur, die deze vervolgens in de prijs van de verkochte energieproducten doorberekent. De tweede volzin van dit lid laat de beoordeling van de kwestie van de belastingheffing in dergelijke situaties dan ook aan de lidstaten over.

52. Ik ben mij ervan bewust dat ook bij een dergelijke rechtvaardiging de door mij voorgestelde uitlegging van artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 – volgens welke het daarin gehanteerde begrip „energieproducten” betrekking heeft op alle in artikel 2, lid 1, van de richtlijn genoemde producten, ongeacht of deze voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt – tot lacunes in de fiscale regeling van deze richtlijn leidt. Energieproducten die worden gebruikt voor de productie van niet-belaste producten moeten immers in beginsel worden belast.

53. In de eerste plaats bevat artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96 in de punten a), d) en h) echter een voorbehoud met betrekking tot de categorieën van producten die slechts incidenteel als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt, zoals de Commissie in haar opmerkingen overigens zelf ook opmerkt (zie punt 23 hierboven). De producten van deze categorieën zijn dan ook geen energieproducten in de zin van de richtlijn, tenzij zij als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt. De andere categorieën omvatten dan weer producten die gewoonlijk worden gebruikt of bestemd zijn om te worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof. Eventuele lacunes in de belastingheffing zullen derhalve betrekking hebben op uitzonderlijke omstandigheden zoals die in het hoofdgeding.

¹² Dat volgt mijns inziens althans uit de bepalingen van het Deense recht die in punt 6 van deze conclusie worden aangehaald.

54. In de tweede plaats zou een uitlegging van artikel 2, lid 4, van richtlijn 2003/96, als zou deze een beperking van de begrippen in artikel 2, leden 1 en 2, inhouden, wat zou leiden tot de moeilijkheden die worden besproken in de punten 33 tot en met 35 van deze conclusie, nog veel meer afbreuk doen aan de samenhang van het belastingstelsel als bedoeld in deze richtlijn dan de fiscale lacune die uit de door mij voorgestelde uitlegging voortvloeit.

55. Ik vind het argument van de Commissie dat artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96, als uitzondering op het beginsel van de energiebelasting, restrictief moet worden uitgelegd, dan ook niet overtuigend. Uitzonderingen moeten inderdaad restrictief worden uitgelegd, en hoe dan ook niet in ruime zin, maar dat mag niet leiden tot fundamentele inconsistenties in de uitlegging van de andere bepalingen van de richtlijn, zoals die welke worden bedoeld in de punten 33 tot en met 35 van deze conclusie.

56. In de derde plaats ten slotte bevat richtlijn 2003/96 tal van uitzonderingen, vrijstellingen en afwijkingen.¹³ Bijgevolg is het stelsel waarin de richtlijn voorziet, niet gebaseerd op het beginsel van een universele belasting zonder enige uitzondering, zodat het ontbreken van een belasting op energieproducten die worden gebruikt in het bedrijf waar zij geproduceerd zijn, mijns inziens geen ernstige afbreuk kan doen aan de logica van dit stelsel.

57. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat het daarin gebruikte begrip „energieproducten” betrekking heeft op alle in artikel 2, lid 1, van de richtlijn bedoelde producten, ongeacht of zij als motor- of verwarmingsbrandstoffen worden gebruikt.

Tweede prejudiciële vraag

58. De tweede vraag betreft de aangelegenheid of de lidstaten beperkingen mogen stellen aan de toepassing van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 voor situaties waarin een energieproduct wordt gebruikt bij de productie van energieproducten die volgens deze richtlijn belastbaar zijn. De verwijzende rechter preciseert evenwel niet of het daarbij alleen gaat om een beperking voor energieproducten die worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstoffen, en die dus niet zijn vrijgesteld uit hoofde van artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van die richtlijn, dan wel om een verdergaande beperking, bijvoorbeeld voor producten die niet vallen onder een van de talrijke vrijstellingen waarin die richtlijn voorziet.

59. Er dient echter hoe dan ook een onderscheid te worden gemaakt tussen de juridische aard van artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 en die van artikel 21, lid 3, tweede volzin, van deze richtlijn.¹⁴

60. Uit hoofde van artikel 21, lid 3, eerste volzin, van de richtlijn is deze bepaling bindend voor de lidstaten. Zij zijn derhalve verplicht om deze bepaling in nationaal recht om te zetten en om de volle werking ervan te verzekeren. Zij kunnen dan ook geenszins de werkingssfeer ervan beperken op een wijze die afwijkt van de correcte uitlegging ervan, welke onder meer zal volgen uit het arrest van het Hof in deze zaak. Indien het Hof vaststelt dat deze bepaling, in overeenstemming met het door mij voorgestelde antwoord op de eerste vraag, betrekking heeft op de productie van alle energieproducten in de zin van artikel 2, lid 1, van richtlijn 2003/96, ongeacht de manier waarop zij worden gebruikt, dan is het de lidstaten niet toegestaan om de toepassing ervan te beperken. Voor zover deze betrekking heeft op artikel 21, lid 3, eerste volzin, van de richtlijn zal de tweede vraag derhalve ontkennend worden beantwoord.

¹³ Zie naast de vrijstellingen die in deze conclusie besproken worden bijvoorbeeld artikel 2, lid 4, onder b), tweede en vijfde streepje, de artikelen 15 en 17, en tevens de afwijkingen voor individuele lidstaten zoals bepaald in de artikelen 18, 18 bis en 18 ter van richtlijn 2003/96.

¹⁴ Ter herinnering: artikel 21, lid 3, tweede volzin, van richtlijn 2003/96 bepaalt dat „[d]e lidstaten [...] ook het verbruik van elektriciteit en andere energieproducten die niet binnen een dergelijk bedrijf worden geproduceerd [...] niet als een belastbaar feit [kunnen] behandelen” (cursivering van mij).

61. De bepaling van artikel 21, lid 3, tweede volzin, van richtlijn 2003/96 is dan weer facultatief van aard en blijkt bovendien in verscheidene toepassingsmogelijkheden te voorzien. Ik ben dan ook geneigd te denken dat de lidstaten hier over een veel grotere beoordelingsmarge beschikken.

62. In het hoofdgeding gaat het evenwel om het gebruik van energieproducten binnen het bedrijf dat deze produceert, en is derhalve artikel 21, lid 3, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 van toepassing. De vraag betreffende de uitlegging van de tweede volzin van deze bepaling zou dan ook hypothetisch van aard zijn. Daarom stel ik voor om het antwoord op de tweede prejudiciële vraag te beperken tot de uitlegging van artikel 21, lid 3, eerste volzin, van de richtlijn.

Conclusie

63. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Østre Landsret te beantwoorden als volgt:

- „1) Artikel 21, lid 3, eerste volzin, 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 moet aldus worden uitgelegd dat het daarin gebruikte begrip ‚energieproducten’ betrekking heeft op alle in artikel 2, lid 1, van de richtlijn bedoelde producten, ongeacht of zij als motor- of verwarmingsbrandstoffen worden gebruikt.
- 2) De lidstaten mogen de werkingssfeer van deze bepaling niet beperken naargelang de aard of het gebruik van de energieproducten die worden geproduceerd door het bedrijf waarop deze bepaling van toepassing is.”