



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 23 april 2020¹

Mål C-44/19

Repsol Petróleo, SA
mot
Administración General del Estado

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien))

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2003/96/EG – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Artikel 21.3 – Skattebefrielse för energiprodukter som används i en anläggning som framställer energiprodukter – Samtidig framställning av energiprodukter och andra produkter”

Inledning

1. Unionsrätten harmoniserar de grundläggande bestämmelserna om beskattning av energiprodukter och fastställer även en miniminivå för beskattning. Användning av energiprodukter för framställning av andra energiprodukter omfattas emellertid inte av denna skatteplikt. De relevanta bestämmelserna har redan varit föremål för flera avgöranden från EU-domstolen.² Varken dessa bestämmelser eller EU-domstolens ovannämnda praxis ger emellertid något svar på frågan hur energiprodukter som används för framställning av andra energiprodukter ska behandlas, när även produkter som inte är energiprodukter erhålls vid denna framställning. Denna fråga är aktuell i förevarande mål.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2. I artikel 21.1 och 21.3 i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet³ föreskrivs följande:

”1. Förutom de allmänna bestämmelser i vilka det fastställs när skattskyldigheten inträder och de betalningsbestämmelser som anges i [rådets] direktiv 92/12/EEG [av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57)], skall skatt på energiprodukter också tas ut när någon av de händelser inträffar som enligt artikel 2.3 medför skattskyldighet.

1 Originalspråk: polska.

2 Se, bland annat, dom av den 6 juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395), dom av den 27 juni 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498), och dom av den 7 november 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933).

3 EGT L 283, 2003, s. 51.

...

3. Förbrukningen av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer energiprodukter skall inte anses medföra skattskyldighet om förbrukningen utgörs av energiprodukter som framställts inom ett område som tillhör den verksamheten. Medlemsstaterna får även behandla förbrukningen av elektricitet och andra energiprodukter som inte framställts inom ett område som tillhör den verksamheten och förbrukningen av energiprodukter och elektricitet inom ett område som tillhör en verksamhet som framställer bränsle som används för att framställa elektricitet som något som inte skall medföra skattskyldighet. Om förbrukningen inte rör framställningen av energiprodukter och i synnerhet om den rör drift av fordon skall detta anses medföra skattskyldighet.

...”

Spansk rätt

3. I artikel 47.1 b i Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (lag nr 38/1992 om punktskatter) av den 28 december 1992⁴ föreskrivs följande:

”Egen förbrukning ska inte medföra skattskyldighet när den innebär:

...

b) Användning av mineraloljor som bränsle i samband med framställningen av mineraloljor under punktskatteuppskov.”

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

4. Repsol Petr6leo SA, som 6r ett bolag som har bildats enligt spansk r6tt (nedan kallat Repsol), 6r verksamt bland annat p6 området f6r framst6llning av energiprodukter genom r6oljeraffinering. Genom denna process erh6lls, f6rutom energiprodukter, flera andra produkter, s6som svavel, tunga r6oljor eller aromatiska kolv6ten samt vatten6nga. Dessa produkter s6ljs och anv6nds d6refter i den kemiska industrin och 6teranv6nds delvis i tillverkningsprocessen.

5. Den 2 april 2012 antog de spanska skattemyndigheterna ett beslut mot Repsol, varigenom Repsol 6lades att betala punktskatt p6 mineraloljor f6r r6kenskaps6ren 2007 och 2008 p6 grund av att bolaget anv6nt de mineraloljor som de framst6llt som br6nsle f6r uppv6rming i tillverkningsprocessen, i den m6n som produkter som inte var energiprodukter framst6llts i denna process. Enligt skattemyndigheten ska n6mligen de mineraloljor som anv6nds i tillverkningsprocessen beskattas i f6rh6llande till andelen andra produkter 6n de energiprodukter som erh6llits genom denna process.

6. Repsol 6verklagade detta beslut. 6verklagandet ogillades s6v6l i f6rvaltningsf6rfarandet som i domstolsf6rfarandet i f6rsta instans. Dessa avg6randen grundade sig bland annat p6 fast r6ttspraxis fr6n Tribunal supremo (H6gsta domstolen, Spanien), enligt vilken egen f6rbrukning av energiprodukter endast omfattas av skattebefrielse i den m6n den anv6nds f6r att framst6lla andra energiprodukter. Denna r6ttspraxis har utvecklats p6 grundval av de best6mmelser genom vilka direktiv 92/81 har inf6rlivats.⁵

7. Repsol 6verklagade domen fr6n f6rsta instans till den h6nskjutande domstolen.

⁴ BOE nr 312, 29 december 1992, s. 44305.

⁵ R6dets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna f6r punktskatter p6 mineraloljor (EGT L 316, 1992, s. 12; svensk specialutg6va, område 9, volym 2, s. 91). Direktivet har upph6vts och ersatts genom direktiv 2003/96.

8. Mot bakgrund av vad som anförts ovan beslutade Tribunal Supremo (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 21.3 i direktiv 2003/96 tolkas så, att den tillåter att punktskatt på mineraloljor tas ut på egen förbrukning av energiprodukter i tillverkarens anläggning, i proportion till den andel av de erhållna produkterna som inte utgör energiprodukter?

Eller utgör syftet med denna bestämmelse, som är att undanta förbrukning av energiprodukter som anses nödvändiga för framställningen av de slutliga energiprodukterna från skattskyldighet, tvärtom ett hinder för att punktskattebelägga den del av den egna förbrukningen som innebär att andra produkter än energiprodukter erhålls, även när det rör sig om restprodukter som oundvikligen erhålls till följd av själva tillverkningsprocessen?”

9. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 24 januari 2019. Repsol, den spanska och den tjeckiska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Repsol, den spanska regeringen och kommissionen var närvarande vid förhandlingen den 4 mars 2020.

Bedömning

10. Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågan i förevarande mål för att få klarhet i huruvida artikel 21.3 i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att när även produkter som inte är energiprodukter oundvikligen erhålls i tillverkningsprocessen av energiprodukter, ska förbrukningen av energiprodukter för denna framställning över huvud taget inte anses medföra skattskyldighet, eller enbart i proportion till den andel av de erhållna energiprodukter som erhålls i denna process, med undantag för den andel som motsvarar andra produkter.

11. Det ska inledningsvis påpekas att artikel 21.3 i direktiv 2003/96 har en komplex struktur.

12. I den första meningen föreskrivs att egen förbrukning av energiprodukter, det vill säga förbrukning av produkter som tillverkats inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer dessa energiprodukter, inte ska anses medföra skattskyldighet.

13. Den andra meningen i denna bestämmelse gör det möjligt för medlemsstaterna att inte heller betrakta förbrukning, i en anläggning där energiprodukter framställs, av energiprodukter (och även elektricitet), som inte har framställts i anläggningen, som en händelse som föranleder att skattskyldighet inträder.

14. Slutligen anges i tredje meningen att nämnda bestämmelse inte ska tillämpas när förbrukningen av energiprodukter har andra syften än framställning av sådana produkter, exempelvis drift av fordon.

15. Av artikel 21.3 tredje meningen i direktiv 2003/96 kan e contrario slutsatsen dras att endast förbrukning av energiprodukter i samband med framställning av sådana produkter inte ska anses (eller inte kan anses) medföra skattskyldighet. Denna slutsats stöds även av ordalydelsen av den bestämmelse som föregick nämnda bestämmelse, det vill säga artikel 4.3 i direktiv 92/81; däri föreskrevs att förbrukningen av mineraloljor inom ett inhägnat anläggningsområde där mineraloljor framställs inte ska betraktas som en händelse som föranleder att skattskyldighet inträder, ”under förutsättning att förbrukningen sker i samband med sådan framställning”. Denna bestämmelse innehöll även motsvarigheten till artikel 21.3 tredje meningen i direktiv 2003/96.⁶

⁶ Direktiv 92/81 innehöll däremot inte ett sådant bemyndigande för medlemsstaterna som det i den aktuella artikeln 21.3 andra meningen i direktiv 2003/96.

16. Som jag redan har nämnt i inledningen till detta förslag till avgörande, anges i artikel 21.3 i direktiv 2003/96 emellertid inte om och i vilken utsträckning förbrukning av energiprodukter i samband med den tillverkningsprocess inom ramen för vilken både energiprodukter och andra produkter erhålls ska anses medföra skattskyldighet.

17. Det förefaller härvid som om två olika resonemang kan komma i fråga.

18. För det första, såsom den tjeckiska regeringen med rätta har påpekat i sitt yttrande, kan en bokstavstolkning av artikel 21.3 i direktiv 2003/96 leda till slutsatsen att bestämmelsen, i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, ska tillämpas på samtliga energiprodukter som används i den tillverkningsprocess som Repsol tillämpar.

19. I denna bestämmelse talas nämligen endast om "[f]örbrukningen av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer energiprodukter", medan den tredje meningen utesluter "[f]örbrukning som] inte rör framställningen av energiprodukter".

20. Såsom framgår av uppgifterna i beslutet om hänskjutande och av parternas yttranden används i råoljeraffineringsprocessen de energiprodukter som används för uppvärmning av råolja till den temperatur som krävs i denna process helt för framställning av energiprodukter. Att andra produkter än energiprodukter erhålls samtidigt är emellertid endast en sidoeffekt och oundviklig följd av denna process. Erhållandet av dessa produkter är en naturlig del av processen för framställning av energiprodukter, och det ska därför anses att samtliga energiprodukter som används i denna tekniska process används för att framställa energiprodukter. Ordalydelsen i artikel 21.3 i direktiv 2003/96 tyder således på att nämnda energiprodukter, som i sin helhet används för framställning av energiprodukter, även i sin helhet ska omfattas av ovannämnda bestämmelse.

21. Denna tolkning av artikel 21.3 i direktiv 2003/96 finner för övrigt stöd i EU-domstolens praxis, såsom Repsol har påpekat. EU-domstolen har slagit fast att det "... av den negativa formuleringen av den tredje meningen i denna bestämmelse [kan utläsas] att den endast syftar till att från detta undantag utesluta förbrukning av energiprodukter *vilken inte har något som helst samband med framställningen av energiprodukter*" och att "förbrukningen av energiprodukter inte kan uteslutas från att omfattas av nämnda undantag enbart på grund av hur förbrukningen går till, *så länge som den bidrar till den tekniska processen för framställning av energiprodukter.*"⁷ Det är emellertid svårt att förneka att de energiprodukter som används i den tekniska processen, i en sådan situation som den i det nationella målet "inte har något som helst samband med framställningen av energiprodukter" och "bidrar till den tekniska processen för framställning av energiprodukter" i sin helhet.

22. För det andra tar en sådan tolkning, även om den kan tillämpas mot bakgrund av ordalydelsen i nämnda bestämmelse i direktivet, inte i tillräcklig hög grad hänsyn till de systematiska aspekterna av dess tolkning⁸ och skulle leda till en omotiverad utebliven beskattning av energiprodukter som används för framställning av andra produkter än energiprodukter.

23. När såväl energiprodukter som andra produkter som inte är energiprodukter erhålls i tillverkningsprocessen, ska en sådan tillverkningsprocess anses utgöra en samtidig framställning av dessa båda kategorier av produkter.

24. Det saknar i detta avseende betydelse att framställningen av andra produkter än energiprodukter, i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, utgör en bieffekt och är oundviklig, det vill säga att den inte i sig utgör ett mål för tillverkningsprocessen, utan är en oundviklig följd av denna. Om de produkter som erhålls i tillverkningsprocessen har ett marknadsvärde och kan säljas av

⁷ Dom av den 7 november 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punkt 30. Min kursivering.

⁸ Enligt EU-domstolens praxis krävs att de systematiska aspekterna beaktas vid tolkningen av unionsrättsliga bestämmelser (se, vad gäller artikel 21.3 i direktiv 2003/96, dom av den 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punkt 22).

tillverkaren, blir de nämligen en vara för denna, det vill säga en potentiell inkomstkälla. Det saknar då betydelse huruvida tillverkningen av dessa sker på ett målinriktat sätt eller endast är en oundviklig följd av tillverkningen av andra produkter. I skattemässigt hänseende ska dessa två situationer behandlas lika. Detta krävs enligt likabehandlingsprincipen och behovet av att säkerställa att konkurrensen inte snedvrids. Det skulle endast förhålla sig annorlunda om andra produkter som erhålls i processen för framställning av energiprodukter endast hade ett försumbart, eller till och med obefintligt, marknadsvärde och endast utgjorde en kostnad för tillverkaren. Jag delar således inte Repsols uppfattning att det är den utövade verksamhetens ”huvudsakliga syfte” som är avgörande. Den ekonomiska verksamheten omfattas av lagstiftningen, inbegripet skattelagstiftningen, inte på grund av verksamhetens avsedda syfte, utan på grund av dess faktiska syfte och verkan.

25. Enligt artikel 21.3 i direktiv 2003/96 är det således möjligt att inte anse att förbrukning av energiprodukter medför skattskyldighet enbart i den mån förbrukningen syftar till att framställa slutprodukter som därefter omfattas av skatteplikt i enlighet med detta direktiv såsom energiprodukter som är avsedda att användas som drivmedel eller bränsle för uppvärmning.⁹

26. Användning av energiprodukter som bränsle för uppvärmning i tillverkningsprocessen omfattas däremot av skatteplikt om slutprodukten är en annan produkt än en energiprodukt eller inte är avsedd att användas som drivmedel eller bränsle för uppvärmning.

27. En skattebefrielse för energiprodukter i det senare fallet skulle ge upphov till en lucka i det system för beskattning som införts genom direktiv 2003/96, eftersom de produkter som i princip omfattas av skatteplikt undgår skatt.¹⁰

28. En skattebefrielse för dessa produkter kan således inte uppvägas av en beskattning av de slutprodukter som tillverkats med dessa, eftersom ovannämnda slutprodukter inte omfattas av skatteplikt.¹¹

29. Det inre sammanhanget i det system för beskattning som införts genom direktiv 2003/96 kräver således att energiprodukter som används i tillverkningsprocessen omfattas av skatteplikt, i den mån som andra produkter än energiprodukter erhålls i denna process.

30. Som jag har angett i punkt 21 i detta förslag till avgörande har EU-domstolen visserligen i ett mål om tolkningen av artikel 21.3 i direktiv 2003/96 slagit fast att denna bestämmelse inte är tillämplig endast när energiprodukter används för ändamål som inte har något som helst samband med framställningen av energiprodukter.¹² Situationen är annorlunda när, inom ramen för en enda teknisk process, såväl energiprodukter som andra produkter än energiprodukter framställs samtidigt.

31. Det ska emellertid beaktas i vilket sammanhang EU-domstolens ovannämnda dom meddelades. Målet Petrotel-Lukoil rörde tillämpningen av artikel 21.3 i direktiv 2003/96, på energiprodukter som användes för produktion av vattenånga, som i sin tur användes bland annat i processen för tillverkning av energiprodukter. Det är i detta sammanhang som domstolen har slagit fast att det endast är situationer där energiprodukter används för ändamål som inte rör framställningen av sådana produkter som undantas från tillämpningsområdet för nämnda bestämmelse. Om de däremot används för att framställa mellanprodukter och dessa därefter används för att framställa energiprodukter, är denna bestämmelse däremot fullt tillämplig. Det rådde däremot inget tvivel om att slutprodukterna i tillverkningsprocessen som målet Petrotel-Lukoil avsåg var energiprodukter.

9 Dom av den 6 juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, punkt 32).

10 Dom av den 6 juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, punkt 29).

11 Dom av den 6 juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, punkt 30).

12 Dom av den 7 november 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punkt 30).

32. I förevarande fall rör det sig emellertid om en annan situation, nämligen en process där energiprodukter och andra produkter än energiprodukter framställs samtidigt. EU-domstolens konstateranden i målet Petrotel-Lukoil kan således inte automatiskt överföras på förevarande mål.

33. Målet Cristal Union kan vara mer analogt med förevarande mål.¹³ Det målet rörde frågan huruvida det undantag från skatteplikt som gällde för energiprodukter som användes för att framställa elektricitet som föreskrivs i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 även är tillämplig på energiprodukter som används för samtidig framställning av elektricitet och värme genom en så kallad kraftvärmeprocess.

34. I det målet tolkade EU-domstolen visserligen inte artikel 21.3 i direktiv 2003/96, men den domen utgör grunden för en relevant analogi med förevarande mål, då det rörde skattebefrielse för energiprodukter som användes för samtidig framställning av energi som ger rätt till en sådan skattebefrielse (elektricitet) och energi som inte ger en sådan rätt (värmeenergi). Denna analogi är än mer motiverad eftersom kraftvärmemekanismen grundar sig på idén att på ett användbart och ekonomiskt lönsamt sätt använda den energi som genereras i tillverkningsprocessen för en annan typ av energi som, i den klassiska produktionstekniken, inte har använts och förlorats. Detsamma gäller i förevarande fall, som avser andra produkter än energiprodukter, vars tillverkning är en bieffekt och oundviklig följd av framställningen av energiprodukter och som används ekonomiskt och således har ett marknadsvärde.

35. I målet Cristal Union hyste EU-domstolen inte några tvivel om att obligatorisk skattebefrielse för energiprodukter som används för att framställa elektricitet är tillämplig på kraftvärme.¹⁴ Det rådde emellertid inte heller något tvivel om att denna skattebefrielse endast var tillämplig på den del av de energiprodukter som används i den kraftvärmeprocess som används för att framställa elektricitet, i proportion till andelen elektricitet i förhållande till den värme som erhålls samtidigt. EU-domstolen slog fast detta, trots att samtliga energiprodukter som används i en teknisk kraftvärmeprocess används såväl för framställning av elektricitet som för värme. Det är inte möjligt att här urskilja vilka andelar av dessa energiprodukter som används för att framställa vilken av dessa båda energityper.¹⁵

36. EU-domstolen fastställde således principen att när det samtidigt framställs produkter som ger rätt till skattebefrielse för energiprodukter som används för denna framställning och sådana produkter som inte ger en sådan rätt, så ska skattebefrielsen tillämpas proportionellt i förhållande till andelen av de olika kategorier av slutprodukter som erhålls i denna tillverkningsprocess.

37. En analog princip ska enligt min mening godtas i förevarande mål. När energiprodukter och andra produkter än energiprodukter framställs samtidigt ska förbrukningen av energiprodukter för framställning av dessa enligt artikel 21.3 i direktiv 2003/96 inte anses medföra skattskyldighet, utan endast i en sådan proportion som motsvarar andelen energiprodukter som framställs i denna process.

38. Det ska i detta hänseende påpekas att en tillverkare av energiprodukter som befinner sig i en sådan situation som Repsol inte på något sätt missgynnas av beskattningen av de energiprodukter som tillverkaren använt i en proportion som motsvarar andelen andra produkter än energiprodukter som tillverkas samtidigt. I den mån energiprodukter används för att framställa energiprodukter omfattas de nämligen fullt ut av bestämmelsen i artikel 21.3 i direktiv 2003/96. När det däremot gäller framställning av andra produkter än energiprodukter kan en skatt på de energiprodukter som används för denna framställning, i egenskap av indirekt skatt, i sin helhet kompenseras av priset på andra produkter än energiprodukter som saluförs på marknaden, vilket är fallet för alla andra produkter för vilka energiprodukterna används för framställningen av dessa.

13 Dom av den 7 mars 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168).

14 Dom av den 7 mars 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, domslutet).

15 Se, bland annat, dom av den 7 mars 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 45), där EU-domstolen uttalade sig om eventuella svårigheter vid beräkningen av andelen energiprodukter per framställd produkttyp.

39. Ett sådant avgörande är nödvändigt även med hänsyn till behovet av att säkerställa att konkurrensen inte snedvrids. Det kan nämligen hända att andra produkter än energiprodukter som framställs samtidigt som energiprodukter i en och samma tekniska process konkurrerar med liknande produkter som inte tillverkas i en sådan kombinerad tillverkningsprocess, men för vars framställning energiprodukter används. Sådana energiprodukter kommer att beskattas i enlighet med det allmänna systemet, vilket innebär att energiprodukter som används i en kombinerad tillverkningsprocess bör behandlas på samma sätt. Det rör sig här inte enbart om produkter som faktiskt tillverkas i den tekniska process som Repsol använder, utan om alla produkter som aktuellt tillverkas eller i framtiden kan komma att tillverkas samtidigt med energiprodukter av allehanda slag.

40. Det saknar härvid betydelse att framställningen av andra produkter än energiprodukter är en bieffekt och oundviklig följd av framställningen av den andra typen av produkter, eller att tillverkningen av dessa produkter, såsom till exempel svavelutvinning i avsvavlingsprocessen, föreskrivs i ett regelverk som syftar till att skydda miljön. Varje ekonomisk aktör som utövar ekonomisk verksamhet inom en viss sektor måste ta hänsyn till kostnaderna för och begränsningarna av denna verksamhet. Den omständigheten att även vissa produkter som inte är energiprodukter oundvikligen erhålls i tillverkningsprocessen för vissa energiprodukter är ett välkänt särdrag som kännetecknar denna typ av verksamhet, och möjligheten att på marknaden sälja de produkter som inte är energiprodukter ingår i verksamhetens ekonomiska beräkning. På motsvarande sätt måste beskattningen av energiprodukter som används för framställningen i en proportion som motsvarar andelen framställda produkter som inte är energiprodukter ingå i denna beräkning.

41. Jag delar inte heller Repsols uppfattning att en ändring av ordalydelsen i artikel 21.3 i direktiv 2003/96 i förhållande till ordalydelsen i artikel 4.3 i direktiv 92/81 kräver att tolkningen av denna bestämmelse ändras.

42. I artikel 4.3 första stycket i direktiv 92/81 föreskrevs att förbrukningen av mineraloljor inom ett inhägnat anläggningsområde där mineraloljor framställs inte ska betraktas som en händelse som föranleder att skattskyldighet inträder, ”under förutsättning att förbrukningen sker i samband med sådan framställning” av sådana oljor. I andra stycket i denna punkt preciserades vidare att om förbrukningen inte har samband med sådan framställning, ska den betraktas som en händelse som föranleder att skattskyldighet inträder. I denna bestämmelse gjordes en åtskillnad mellan två fall av förbrukning av mineraloljor. Förbrukning som har samband med framställningen av sådana oljor och förbrukning som inte har samband med sådan framställning. Dessa båda kategorier var avskilda i förhållande till varandra och uttömmande. Det föreskrevs varken någon situation som omfattades av båda dessa kategorier eller situationer som inte omfattades av någon av dem.

43. Detta ändras inte av ordalydelsen i artikel 21.3 i direktiv 2003/96. I första meningen i denna punkt, som motsvarar artikel 4.3 första stycket i direktiv 92/81, utelämnas visserligen förbehållet att förbrukningen ska ha ett samband med framställningen av energiprodukter. Detta förbehåll finns emellertid kvar i tredje meningen i nämnda bestämmelse, som motsvarar artikel 4.3 andra stycket i direktiv 92/81 och har i huvudsak identisk lydelse. Unionslagstiftaren har, enligt min mening med rätta, uppenbarligen ansett att det inte var nödvändigt att upprepa samma förbehåll i båda meningarna. Eftersom förbrukning av energiprodukter som inte har något samband med framställningen enligt tredje meningen är utesluten, innebär detta oundvikligen att den första meningen endast avser de fall där förbrukningen har samband med denna tillverkning. Det normativa innehållet i artikel 21.3 första och tredje meningen i direktiv 2003/96 är således detsamma som i artikel 4.3 i direktiv 92/81.¹⁶ Det förhållandet att en andra mening har lagts till artikel 21.3 i direktiv 2003/96 som enbart innebär att förteckningen över de fall där användningen av energiprodukter som inte anses medföra skattskyldighet utökas, ändrar inte detta. Detta ändrar inte det faktum att förbrukningen måste ha ett samband med framställningen av sådana produkter.

¹⁶ Naturligtvis med undantag för utvidgningen av räckvidden för de produkter som omfattas av direktiv 2003/96.

44. Det föreligger således inte någon ändring av logiken på sätt som Repsol gjort gällande i sitt yttrande. Enligt bolagets yttrande skulle huvudregeln enligt artikel 4.3 i direktiv 92/81 vara att egen förbrukning av mineralolja skulle beskattas medan skattebefrielse för denna utgöra undantag. Enligt artikel 21.3 i direktiv 2003/96 är befrielse från skattskyldighet för egen förbrukning av energiprodukter huvudregeln och beskattning av dessa produkter, när förbrukningen inte har något samband med framställningen av sådana produkter, undantag.

45. Det är svårt att instämma i denna åsikt. Såväl enligt direktiv 92/81 som enligt direktiv 2003/96 finns en och samma logik, nämligen att huvudregeln är att mineraloljor respektive energiprodukter omfattas av skatteplikt och att skattebefrielse för egen förbrukning av dessa produkter utgör ett undantag, vars tillämpning är beroende av att villkoret att förbrukningen sker i samband med framställningen av sådana produkter är uppfyllt.

46. Ovannämnda överväganden - särskilt det inre sammanhanget i det system för beskattning av energiprodukter som infördes genom direktiv 2003/96 och behovet av att säkerställa att konkurrensen på marknaden för de varor för vars tillverkning energiprodukter används inte snedvrids - kräver enligt min mening en tolkning av artikel 21.3 i detta direktiv, som går utöver de slutsatser som kan dras av en bokstavstolkning av denna bestämmelse. Ordalydelsen av denna bestämmelse ger inte något entydigt svar på frågan om lämplig beskattning av energiprodukter som används för samtidig framställning av energiprodukter och andra produkter än energiprodukter. Det är således inte fråga om en tolkning *contra legem*, utan endast om en komplettering med systematiska tolkningsfaktorer av slutsatser som följer av en bokstavstolkning.

47. Artikel 21.3 i direktiv 2003/96 ska därför tolkas så, att när oundvikligen även andra produkter än energiprodukter erhålls i processen för framställning av energiprodukter, ska förbrukningen av energiprodukter för framställningen av dessa inte anses medföra skattskyldighet för en sådan andel av dessa produkter som motsvarar andelen framställda energiprodukter.

48. Det ska även påpekas att artikel 21.3 i nämnda direktiv endast är tillämplig på energiprodukter som används för att framställa energiprodukter som är avsedda att användas som drivmedel eller bränsle för uppvärmning. Den är således inte tillämplig på energiprodukter som inte bara används för att framställa andra produkter än energiprodukter i den mening som avses i artikel 2.1 i detta direktiv, men även på tillverkning av produkter som visserligen motsvarar definitionen däri, men på vilka direktiv 2003/96 inte är tillämpligt enligt artikel 2.4 b första strecksatsen, eftersom de inte är avsedda att användas som drivmedel eller bränsle för uppvärmning. Detta framgår otvetydigt av EU-domstolens praxis.¹⁷ Med energiprodukter avses således endast de produkter som omfattas av det beskattningssystem som införts genom direktiv 2003/96.

49. Eftersom det i direktiv 2003/96 saknas bestämmelser om hur den andel av de energiprodukter som omfattas av artikel 21.3 i direktiv 2003/09 ska fastställas, omfattas detta av medlemsstaternas nationella behörighet.¹⁸ Eftersom denna fråga diskuterades vid förhandlingen, finns det således anledning att göra följande överväganden.

50. För det första, i den mån andra produkter än energiprodukter som erhålls i tillverkningsprocessen av energiprodukter sedan återanvänds i denna tillverkningsprocess (såsom till exempel vattenånga), utgör de en mellanprodukt, vars framställning föranleder en tillämpning av artikel 21.3 i direktiv 2003/96.¹⁹

¹⁷ Dom av den 6 juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, domslutet).

¹⁸ Se, för ett liknande, resonemang, dom av den 7 mars 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 45).

¹⁹ Se dom av den 7 november 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punkt 28 i domskälen samt punkt 1 i domslutet).

51. För det andra delar jag kommissionens uppfattning att det lämpligaste sättet att beräkna andelen energiprodukter som omfattas av artikel 21.3 i direktiv 2003/96 är att hänvisa till andelen slutprodukter som framställts i olika kategorier, och inte exempelvis till deras marknadsvärde.

52. Detta är emellertid enligt min mening inte fallet av den anledningen – såsom gjorts gällande av kommissionen – att skatten på energiprodukter beräknas utifrån andelen av dessa produkter. Skatten avser nämligen energiprodukter som används som bränsle för uppvärmning i tillverkningsprocessen och inte slutprodukterna för denna produktion.

53. En metod som grundar sig på den kvantitativa andelen av de olika kategorierna av slutprodukter gör det däremot möjligt att så långt som möjligt återspegla andelen energiprodukter i tillverkningsprocessen för var och en av kategorierna av slutprodukter. Den andel energiprodukter som krävs är nämligen knuten till kvantiteten av olika slutprodukter snarare än till deras värde.

54. Även om det, såsom Repsol med rätta har gjort gällande, inte är möjligt att exakt beräkna den andel energiprodukter som förbrukats för varje kategori av slutprodukter, eftersom de olika slutprodukterna erhålls vid olika temperaturer vid råoljaaffineringen, anser jag att den kvantitativa metoden gör det möjligt att göra en rimlig approximation av andelen energiprodukter som är nödvändiga för att erhålla olika kategorier av slutprodukter.

55. Denna metod utesluter inte att det i nationell rätt tillämpas en viss minimi-nivå under vilken den kvantitet produkter som inte är energiprodukter som erhålls i tillverkningsprocessen blir så försumbar att den kan ignoreras, och att samtliga energiprodukter som används i denna process kan omfattas av artikel 21.3 i direktiv 2003/96. Minimimetoden löser emellertid inte problemet med beräkningen av andelen energiprodukter som omfattas av detta regelverk, när andelen framställda produkter som inte är energiprodukter överstiger denna nivå.

Förslag till avgörande

56. Mot bakgrund av det som anförs ovan föreslår jag att EU-domstolen ger följande svar på den fråga som har ställts av Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien):

Artikel 21.3 i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet ska tolkas så, att när oundvikligen även andra produkter än energiprodukter erhålls i processen för framställning av energiprodukter, ska förbrukningen av energiprodukter för framställningen av dessa inte anses medföra skattskyldighet för en sådan andel av dessa produkter som motsvarar andelen framställda energiprodukter.