CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. SZPUNAR
van 23 april 2020[1]

Zaak C-44/19

Repsol Petróleo, S.A.
tegen
Administración General del Estado

[verzoek van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2003/96/EG – Heffing van belasting over energieproducten en elektriciteit – Artikel 21, lid 3 – Vrijstelling van energieproducten die worden gebruikt in een bedrijf dat energieproducten produceert – Gelijktijdige productie van energieproducten en andere producten”

Inleiding

1. Het Unierecht harmoniseert de basisregels voor de heffing van belasting over energieproducten en stelt tevens een minimumniveau voor deze belasting vast. Het gebruik van energieproducten voor de vervaardiging van andere energieproducten is evenwel niet aan deze belasting onderworpen. Over de relevante bepalingen heeft het Hof reeds verschillende keren uitspraak gedaan.[2] Noch deze bepalingen, noch de genoemde rechtspraak van het Hof geven evenwel een antwoord op de vraag naar de behandeling van energieproducten die worden gebruikt voor de vervaardiging van andere energieproducten wanneer deze productie tevens niet-energiegerelateerde producten oplevert. De onderhavige zaak heeft betrekking op dit probleem.

[1] Oorspronkelijke taal: Pools.

[2] Zie met name arresten van 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395; 27 juni 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, en 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2. Artikel 21, leden 1 en 3, 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 [3] bepaalt:

„1. Naast de algemene bepalingen tot omschrijving van het belastbare feit en de bepalingen van 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)] 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. De lidstaten kunnen ook het verbruik van elektriciteit en andere energieproducten die niet binnen een dergelijk bedrijf worden geproduceerd en het verbruik van energieproducten en elektriciteit binnen een bedrijf dat voor het opwekken van elektriciteit te gebruiken brandstoffen produceert, niet als een belastbaar feit behandelen. 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."

Spaans recht

3. Artikel 47, lid 1, onder b), van Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (wet 38/1992 op de accijns) van 28 december 1992 [4] bepaalt:

„Het eigen verbruik is niet aan belasting onderworpen voor zover dit betrekking heeft op:

[...]

b) het gebruik van minerale oliën als brandstof bij de vervaardiging van minerale oliën in het kader van de accijnsschorsingsregeling".

Feiten, procedure en prejudiciële vraag

4. Repsol Petróleo S.A., een vennootschap naar Spaans recht (hierna: „Repsol"), is onder meer actief op het gebied van de vervaardiging van energieproducten in het kader van een olieraffinageproces. Daarbij worden naast energieproducten verschillende andere producten

[3] PB 2003, L 283, blz. 51.

[4] BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44305.

verkregen, zoals zwavel, zware oliefracties en aromatische koolwaterstoffen alsmede waterdamp. Deze producten worden vervolgens verkocht en gebruikt in de chemische industrie, maar worden deels ook opnieuw gebruikt in het productieproces.

5. Bij besluit van 2 april 2012 hebben de Spaanse belastingautoriteiten Repsol verplicht om voor de belastingjaren 2007 en 2008 accijns op minerale oliën te betalen in verband met het gebruik dat de vennootschap ervan heeft gemaakt als verwarmingsbrandstof in haar productieproces. Het betrof het gebruik van de door de vennootschap geproduceerde minerale oliën voor zover in dat productieproces ook niet-energiegerelateerde producten werden vervaardigd. Volgens de belastingautoriteiten dienen de in het productieproces gebruikte minerale oliën namelijk te worden belast naar verhouding van de hoeveelheid niet-energiegerelateerde producten die in dat proces worden verkregen.

6. Het bezwaar van Repsol tegen dit besluit en haar beroep in rechte in eerste aanleg ertegen werden afgewezen. Deze beslissingen waren met name gebaseerd op de vaste rechtspraak van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje), volgens welke het eigen verbruik van energieproducten uitsluitend van belastingheffing is vrijgesteld voor zover dit verbruik bedoeld is voor de vervaardiging van andere energieproducten. Deze rechtspraak is ontwikkeld in het kader van de bepalingen ter omzetting van richtlijn 92/81/EEG[5].

7. Repsol heeft bij de verwijzende rechter cassatieberoep tegen de beslissing van de rechter in eerste aanleg ingesteld.

8. Onder die omstandigheden heeft de Tribunal Supremo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 […] aldus worden uitgelegd dat over het eigen verbruik van energieproducten in de bedrijfsinstallaties van de producent accijns op minerale oliën kan worden geheven naar rato van het aandeel van de door dat eigen verbruik verkregen niet-energiegerelateerde producten?

Of staat het doel van die bepaling, dat erin is gelegen het verbruik van energieproducten dat noodzakelijk wordt geacht voor de verkrijging van eindenergieproducten niet te belasten, er daarentegen aan in de weg dat accijns wordt geheven over dat deel van het eigen verbruik dat leidt tot de verkrijging van andere, niet-energiegerelateerde producten, zelfs indien het restproducten betreft die onvermijdelijk worden verkregen ten gevolge van het productieproces zelf?”

9. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof ingekomen op 24 januari 2019. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Repsol, de Spaanse en de Tsjechische regering en de Europese Commissie. Ter terechtzitting van 4 maart 2020 waren Repsol, de Spaanse regering en de Commissie vertegenwoordigd.

[5] Richtlijn 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). Deze richtlijn is ingetrokken bij en vervangen door richtlijn 2003/96.

Beoordeling

10. Met zijn prejudiciële vraag in de onderhavige zaak wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 21, lid 3, van verordening 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat het verbruik van energieproducten voor de productie van energieproducten, indien het onvermijdelijk is dat bij het productieproces ook niet-energiegerelateerde producten worden verkregen, helemaal niet als belastbaar feit moet worden beschouwd dan wel of dit verbruik in dat geval slechts niet als een belastbaar feit moet worden beschouwd naar rato van het gedeelte van die productie dat energieproducten oplevert, met uitsluiting van het gedeelte dat overeenkomt met de overige producten.

11. Om te beginnen wijs ik erop dat artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 een complexe structuur heeft.

12. Volgens de eerste volzin van dit lid wordt het zogenoemde eigen verbruik van energieproducten, dat wil zeggen het verbruik van dergelijke producten binnen het bedrijf dat deze heeft geproduceerd, niet als een belastbaar feit beschouwd.

13. De tweede volzin van deze bepaling biedt de lidstaten de mogelijkheid om het verbruik van energieproducten (en elektriciteit) binnen een bedrijf dat energieproducten vervaardigt ook dan niet als een belastbaar feit te behandelen wanneer de verbruikte producten niet binnen dat bedrijf zijn vervaardigd.

14. Ten slotte bepaalt de derde volzin dat deze regelingen niet van toepassing zijn wanneer het verbruik van de energieproducten bestemd is voor andere doeleinden dan de vervaardiging van dergelijke producten, bijvoorbeeld voor de voortbeweging van motorvoertuigen.

15. A contrario kan uit de derde volzin van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 worden geconcludeerd dat alleen het verbruik van energieproducten ten behoeve van de vervaardiging van dergelijke producten niet als een belastbaar feit wordt beschouwd (of kan worden beschouwd). Deze conclusie vindt ook steun in de bewoordingen van de voorganger van de genoemde bepaling, namelijk artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81, waarin was bepaald dat het verbruik van minerale oliën binnen een bedrijf dat minerale oliën produceert niet wordt beschouwd als een belastbaar feit „voor zover het om verbruik ten behoeve van die productie gaat”. Deze bepaling bevatte tevens het equivalent van de huidige derde volzin van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96. [6]

16. Zoals ik reeds in de inleiding van deze conclusie heb aangegeven, bepaalt artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 evenwel niet of en in hoeverre het verbruik van energieproducten voor de doeleinden van een productieproces waarin zowel energieproducten als andere producten worden verkregen als een belastbaar feit moet worden beschouwd.

17. Wat dat betreft lijken er twee redeneringen denkbaar.

18. Enerzijds kan, zoals de Tsjechische regering terecht aangeeft in haar opmerkingen, de letterlijke uitlegging van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 tot de conclusie leiden dat dit artikel, in een situatie als die van het hoofdgeding, van toepassing behoort te zijn op alle energieproducten die in het door Repsol toegepaste productieproces worden gebruikt.

[6] Richtlijn 92/81 bevatte daarentegen geen machtiging voor de lidstaten zoals het huidige artikel 21, lid 3, tweede volzin, van richtlijn 2003/96.

19. Deze bepaling heeft namelijk enkel betrekking op het „verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert", terwijl de derde volzin van deze bepaling het „verbruik voor doeleinden die geen verband houden met die productie" uitsluit.

20. Zoals volgt uit de gegevens in de verwijzingsbeslissing en in de opmerkingen van de partijen worden de energieproducten die bij de aardolieraffinage dienen voor de verwarming van deze olie tot de daarvoor vereiste temperatuur volledig verbruikt voor de vervaardiging van energieproducten. De gelijktijdige verkrijging van niet-energiegerelateerde producten is slechts een residueel en onvermijdelijk gevolg van dit proces. Aangezien de verkrijging van deze producten inherent is aan de vervaardiging van energieproducten, dient te worden aangenomen dat alle energieproducten die in dit technische procedé worden verbruikt, bedoeld zijn voor de vervaardiging van energieproducten. De letterlijke formulering van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 zou er derhalve op wijzen dat deze energieproducten eveneens volledig onder deze regeling dienen te vallen, aangezien zij in hun geheel worden verbruikt voor de vervaardiging van energieproducten.

21. Zoals Repsol terecht opmerkt, is de bevestiging van deze uitlegging van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 overigens terug te vinden in de rechtspraak van het Hof. Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat „[u]it de negatieve formulering van de derde zin van deze bepaling kan [...] worden afgeleid dat deze bepaling alleen beoogt om het verbruik van energieproducten *die geen verband houden met de productie van energieproducten* uit te sluiten van het voordeel van deze uitzondering" en dat „[h]ieruit volgt dat het verbruik van energieproducten niet louter op basis van de manier waarop zij worden verbruikt, van deze uitzondering kan worden uitgesloten, *mits dit verbruik bijdraagt aan het technologische proces van de vervaardiging van energieproducten*".[7] Het valt moeilijk te betwisten dat de in het technische procedé verbruikte energieproducten in een situatie als die van het hoofdgeding niet behoren tot de groep producten „die geen verband houden met de productie van energieproducten" en dat zij in hun geheel „[bijdragen] aan het technologische proces van de vervaardiging van energieproducten".

22. Anderzijds houdt een dergelijke uitlegging, ook al kan zij worden aanvaard in het licht van de letterlijke bewoordingen van de genoemde bepaling, onvoldoende rekening met de systematische aspecten van de uitlegging ervan[8] en leidt zij tot een ongerechtvaardigde niet-belasting van energieproducten die worden gebruikt voor de vervaardiging van niet-energiegerelateerde producten.

23. Wanneer een productieproces zowel energieproducten als niet-energiegerelateerde producten oplevert, moet dit proces namelijk worden aangemerkt als een proces waarin beide categorieën producten tegelijkertijd worden vervaardigd.

24. In dit verband is het irrelevant dat de vervaardiging van niet-energiegerelateerde producten in een situatie als die van het hoofdgeding residueel en onvermijdelijk is, dat wil zeggen dat zij op zich niet het doel van het productieproces maar een onvermijdelijk gevolg daarvan is. In zoverre de in het productieproces verkregen producten een handelswaarde hebben en door de producent ervan kunnen worden verkocht, zijn zij voor hem namelijk een goed, dat wil zeggen een potentiële bron van inkomsten. Het is derhalve niet meer relevant of de productie ervan intentioneel is dan wel uitsluitend een onvermijdelijk gevolg van de vervaardiging van andere producten. Vanuit

7 Arrest van 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punt 30 (cursivering van mij).

8 De inaanmerkingneming van de systematische aspecten van de uitlegging van Unierechtelijke bepalingen wordt vereist door de rechtspraak van het Hof (zie met betrekking tot artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 arrest van 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punt 22).

fiscaal oogpunt moeten beide situaties op dezelfde wijze worden behandeld. Dat wordt vereist door het gelijkheidsbeginsel alsmede door de noodzaak om een onvervalste mededinging te waarborgen. Dit zou slechts anders zijn indien de andere producten die worden verkregen in het proces van vervaardiging van de energieproducten slechts een te verwaarlozen of onbestaande handelswaarde zouden hebben en voor de producent slechts kosten zouden opleveren. Ik ben het dus niet eens met het standpunt van Repsol dat het „voornaamste doel" van de verrichte activiteit doorslaggevend is. Een economische activiteit is onderworpen aan de wetgeving, met inbegrip van de belastingwetgeving, niet vanwege het doel dat met deze activiteit wordt nagestreefd maar vanwege de werkelijke toedracht en de gevolgen ervan.

25. Volgens artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 is het slechts geoorloofd het verbruik van energieproducten niet als een belastbaar feit te beschouwen indien dit verbruik plaatsvindt ter vervaardiging van eindproducten die vervolgens krachtens deze richtlijn aan belastingheffing worden onderworpen vanwege hun gebruik als motor- of verwarmingsbrandstof. [9]

26. Het verbruik van energieproducten als verwarmingsbrandstof in een productieproces wordt daarentegen belast indien het eindproduct geen energieproduct is of niet bedoeld is om als motor- of verwarmingsbrandstof te worden gebruikt.

27. Het niet-belasten van energieproducten zou in dit laatste geval zorgen voor het ontstaan van een lacune in de belastingregeling van richtlijn 2003/96, aangezien in dat geval energieproducten die in beginsel onderhevig zijn aan belasting daaraan zouden worden onttrokken. [10]

28. Het niet-belasten van deze producten zou niet worden gecompenseerd door de belasting van de vervaardigde eindproducten, aangezien deze eindproducten niet aan belasting onderhevig zouden zijn. [11]

29. De samenhang van de belastingregeling van richtlijn 2003/96 vereist derhalve het heffen van belasting over de in het productieproces verbruikte energieproducten voor zover in dit proces niet-energiegerelateerde producten worden verkregen.

30. Zoals ik in punt 21 van deze conclusie heb aangegeven, heeft het Hof inderdaad in een van de zaken die betrekking hebben op de uitlegging van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 geoordeeld dat de toepassing van deze bepaling slechts uitgesloten is in gevallen waarin energieproducten worden gebruikt voor doeleinden die helemaal geen verband houden met de productie van energieproducten. [12] De situatie is anders wanneer er tegelijkertijd, in het kader van een enkel technisch procedé, zowel energieproducten als niet-energiegerelateerde producten worden vervaardigd.

31. Evenwel moet rekening worden gehouden met de context waarin het Hof dit arrest heeft gewezen. De zaak Petrotel-Lukoil had betrekking op de toepassing van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 op energieproducten die worden gebruikt voor de productie van stoom, die daarna zelf onder meer werd gebruikt bij de vervaardiging van energieproducten. In deze context heeft het Hof geoordeeld dat de toepassing van deze bepaling alleen is uitgesloten in situaties waarin energieproducten worden gebruikt voor doeleinden die geen verband houden met de vervaardiging van dergelijke producten. Wanneer zij daarentegen worden gebruikt voor de

9 Arrest van 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punt 32.

10 Arrest van 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punt 29.

11 Arrest van 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punt 30.

12 Arrest van 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punt 30.

vervaardiging van tussenproducten en deze tussenproducten vervolgens worden gebruikt voor de vervaardiging van energieproducten, is deze bepaling volledig van toepassing. Het stond vast dat de eindproducten in het productieproces dat in de zaak Petrotel-Lukoil aan de orde was, energieproducten waren.

32. In de onderhavige zaak is er evenwel sprake van een andere situatie, namelijk van de gelijktijdige vervaardiging van energieproducten en niet-energiegerelateerde producten. De bevindingen van het Hof in de zaak Petrotel-Lukoil kunnen derhalve niet automatisch op de onderhavige zaak worden overgedragen.

33. Wellicht ligt de zaak Cristal Union [13] dichter bij de onderhavige zaak. Deze zaak betrof namelijk de vraag of de fiscale vrijstelling van energieproducten die worden gebruikt voor de doeleinden van de opwekking van elektriciteit, zoals bedoeld in artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, ook van toepassing is op energieproducten die worden gebruikt voor de gelijktijdige productie van elektriciteit en warmte in een proces van zogenaamde warmte-krachtkoppeling.

34. Het is juist dat het Hof artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 in dit arrest niet heeft uitgelegd, maar deze zaak kan niettemin dienen als basis voor een nuttige analogie. Zij had namelijk betrekking op de fiscale vrijstelling van energieproducten die worden gebruikt voor de gelijktijdige opwekking van energie die recht geeft op een dergelijke vrijstelling (namelijk elektriciteit) en van energie waarvoor een dergelijk recht niet bestaat (warmte). Deze analogie is des te meer gerechtvaardigd omdat het mechanisme van warmte-krachtkoppeling berust op het idee om op een nuttige en rendabele wijze gebruik te maken van de energie die wordt gegenereerd in het productieproces van een andere soort energie en die in de klassieke productietechnologie niet werd gebruikt en dus verloren ging. Hetzelfde geldt in de onderhavige zaak, die betrekking heeft op niet-energiegerelateerde producten waarvan de productie het residuele en onvermijdelijke gevolg is van de vervaardiging van energieproducten, en die een economische toepassing en dus een marktwaarde hebben.

35. In de zaak Cristal Union heeft het Hof er niet aan getwijfeld dat de verplichte vrijstelling van energieproducten die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit van toepassing is op warmte-krachtkoppeling. [14] Vast stond evenwel ook dat deze vrijstelling slechts van toepassing is op het deel van de in dit proces gebruikte energieproducten dat bedoeld is voor de opwekking van elektriciteit, dat wil zeggen volgens de verhouding tussen de hoeveelheid elektriciteit en de tegelijkertijd verkregen warmte. Het Hof heeft aldus geoordeeld hoewel alle energieproducten in het technische procedé van warmte-krachtkoppeling zowel voor de opwekking van elektriciteit als voor de opwekking van warmte worden gebruikt. Hier kunnen de specifieke hoeveelheden van deze producten die bedoeld zijn voor de productie van een van deze soorten energie niet van elkaar worden onderscheiden. [15]

36. Het Hof heeft derhalve het beginsel aanvaard dat de vrijstelling in het geval van de gelijktijdige vervaardiging van producten waarvoor een recht op vrijstelling bestaat en producten waarvoor een dergelijk recht niet bestaat, moet worden toegepast in verhouding tot de hoeveelheid van de verschillende categorieën eindproducten die in dat productieproces worden verkregen.

[13] Arrest van 7 maart 2018, C-31/17, EU:C:2018:168.

[14] Arrest van 7 maart 2018, C-31/17, EU:C:2018:168, dictum.

[15] Zie met name arrest van 7 maart 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punt 45, waarin het Hof ingaat op de eventuele moeilijkheden bij de berekening van het aandeel energieproducten dat per soort geproduceerde energie wordt verbruikt.

37. Een soortgelijke regel moet mijns inziens in de onderhavige zaak worden toegepast. In het geval van de gelijktijdige vervaardiging van energieproducten en niet-energiegerelateerde producten wordt het verbruik van energieproducten voor de doeleinden van deze productie krachtens artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 niet als een belastbaar feit beschouwd, maar slechts naar rato van het aandeel van de in dit proces vervaardigde energieproducten.

38. In dit verband wordt een producent van energieproducten die zich in dezelfde situatie als Repsol bevindt, geenszins benadeeld door het feit dat de door hem verbruikte energieproducten worden belast naar rato van het percentage van de gelijktijdig vervaardigde niet-energiegerelateerde producten. Voor zover energieproducten worden gebruikt voor de vervaardiging van energieproducten, vallen deze namelijk volledig onder de regeling van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96. Wat betreft de vervaardiging van de niet-energiegerelateerde producten kan de belasting op de daarvoor gebruikte energieproducten, als indirecte belasting, volledig worden doorgerekend in de prijs van deze in de handel gebrachte niet-energiegerelateerde producten, zoals dit het geval is voor ieder ander product waarvan de productie het verbruik van energieproducten vereist.

39. Een dergelijke oplossing is zelfs geboden in het licht van de noodzaak om een onvervalste mededinging te waarborgen. Het kan namelijk voorkomen dat niet-energiegerelateerde producten die in het kader van één enkel technisch procedé en gelijktijdig met energieproducten worden vervaardigd, concurreren met soortgelijke producten die niet in een dergelijk gecombineerd productieproces worden vervaardigd maar waarvan de vervaardiging wel het verbruik van energieproducten vereist. Dergelijke energieproducten worden volgens de algemene regels belast, en dus zouden energieproducten die worden gebruikt in een gecombineerd productieproces op identieke wijze moeten worden behandeld. Het betreft hier niet alleen producten die daadwerkelijk volgens het door Repsol toegepaste technische procedé worden vervaardigd, maar alle producten die momenteel of in de toekomst gelijktijdig met om het even welke energieproducten worden of kunnen worden vervaardigd.

40. In dit verband is het irrelevant dat de vervaardiging van niet-energiegerelateerde producten een residueel en onvermijdelijk gevolg is van de vervaardiging van die andere soort producten, en evenmin dat de vervaardiging daarvan, zoals de winning van zwavel in een ontzwavelingsproces, wordt opgelegd door het regelgevingskader ter bescherming van het milieu. Iedere ondernemer dient bij de uitoefening van zijn commerciële activiteiten in een bepaalde sector rekening te houden met de kosten en de beperkingen van dergelijke activiteiten. Het feit dat in het productieproces van bepaalde energieproducten noodzakelijkerwijs ook bepaalde niet-energiegerelateerde producten worden verkregen, is een algemeen bekend kenmerk van deze activiteit, en het feit dat deze producten op de markt kunnen worden verkocht, maakt deel uit van de economische rekening voor deze activiteit. Evenzo dient in deze rekening de belasting te worden opgenomen over energieproducten die worden gebruikt voor de vervaardiging van energieproducten naar rato van het percentage van de daarbij verkregen niet-energiegerelateerde producten.

41. Evenmin kan ik instemmen met het door Repsol verdedigde standpunt dat de wijziging van de bewoordingen van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 ten opzichte van artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81 een andere uitlegging van dit artikel vereist.

42. Artikel 4, lid 3, eerste alinea, van richtlijn 92/81 bepaalde dat het verbruik van minerale oliën binnen een bedrijf dat minerale oliën produceert niet wordt beschouwd als een belastbaar feit „voor zover het om verbruik ten behoeve van die productie gaat”. In de tweede alinea van dit lid

werd vervolgens gepreciseerd dat verbruik voor doeleinden die geen verband houden met die productie als een belastbaar feit wordt beschouwd. In deze bepaling werd een onderscheid gemaakt tussen twee gevallen van verbruik van minerale oliën: verbruik voor doeleinden die verband houden met de productie van dergelijke oliën en verbruik voor doeleinden die geen verband met deze productie houden. Deze categorieën sloten elkaar wederzijds uit en waren uitputtend: er werd niet voorzien in situaties die tot beide categorieën behoorden en evenmin in situaties die tot geen van beide categorieën behoorden.

43. Dat is niet anders bij de formulering van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96. In de eerste volzin van dit lid, die overeenkomt met de eerste alinea van artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81, wordt inderdaad voorbijgegaan aan het voorbehoud dat het verbruik moet plaatsvinden ter vervaardiging van energieproducten. Dit voorbehoud is evenwel opgenomen in de derde volzin van deze bepaling, die overeenkomt met de tweede alinea van artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81 en in wezen gelijkluidend is. De Uniewetgever lijkt overduidelijk en mijns inziens terecht van mening te zijn geweest dat het niet nodig was hetzelfde voorbehoud in beide volzinnen op te nemen. Aangezien de derde volzin gevallen van verbruik van energieproducten voor andere dan productiedoeleinden uitsluit, impliceert dit namelijk dat de eerste volzin alleen betrekking heeft op gevallen van verbruik die verband houden met die productie. De voorgeschreven maatregelen van artikel 21, lid 3, eerste en derde volzin, van richtlijn 2003/96 zijn derhalve identiek aan die van artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81.[16] Daaraan wordt ook geenszins afgedaan door de toevoeging van de tweede volzin van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96, die uitsluitend strekt tot uitbreiding van de lijst van gevallen van verbruik van energieproducten die niet als belastbaar feit worden beschouwd. Dit neemt niet weg dat er sprake moet zijn van verbruik ten behoeve van de vervaardiging van dergelijke producten.

44. Anders dan Repsol in haar opmerkingen beweert, is er in dit geval dus geen sprake van een gewijzigde logica. Volgens deze opmerkingen was het uit hoofde van artikel 4, lid 3, van richtlijn 92/81 de regel dat er belasting wordt geheven over het eigen verbruik van minerale oliën en was het niet belasten daarvan de uitzondering. Uit hoofde van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 zou het niet-belasten van het eigen verbruik van energieproducten daarentegen de regel zijn en het belasten daarvan – in het geval dat het verbruik geen verband houdt met de vervaardiging van dergelijke producten – de uitzondering.

45. Deze stelling kan niet worden aanvaard. Richtlijn 92/81 en richtlijn 2003/96 hanteren dezelfde logica, namelijk dat het belasten van respectievelijk minerale oliën en energieproducten de regel is en dat het niet-belasten van het eigen verbruik van dergelijke producten een uitzondering vormt die slechts van toepassing is wanneer is voldaan aan de voorwaarde dat het verbruik plaatsvindt ter vervaardiging van dergelijke producten.

46. Deze overwegingen, en met name de samenhang van het door richtlijn 2003/96 ingevoerde stelsel van belasting op energieproducten enerzijds en de noodzaak om voor goederen waarvan de productie het verbruik van energieproducten vereist een onvervalste mededinging te waarborgen anderzijds, vereisen mijns inziens dat artikel 21, lid 3, van deze richtlijn wordt uitgelegd op een manier die verder gaat dan de conclusies die kunnen worden getrokken uit de louter letterlijke bewoordingen van deze bepaling. Deze bewoordingen geven geen ondubbelzinnig antwoord op de vraag naar de juiste wijze van belastingheffing op energieproducten die worden gebruikt voor de gelijktijdige vervaardiging van energieproducten

[16] Uiteraard met uitzondering van de verruiming van de kring van producten die onder de regeling van richtlijn 2003/96 vallen.

en niet-energiegerelateerde producten. Er is derhalve geen sprake van een uitlegging contra legem, maar slechts van een aanvulling met elementen van de systematische uitlegging van de conclusies die uit de letterlijke uitlegging kunnen worden getrokken.

47. Daarom moet artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 aldus worden uitgelegd dat het verbruik van energieproducten voor de productie van energieproducten, indien het onvermijdelijk is dat bij het productieproces ook niet-energiegerelateerde producten worden verkregen, niet als een belastbaar feit wordt beschouwd naar rato van het aandeel van deze producten dat overeenkomt met het aandeel van de vervaardigde energieproducten.

48. Voorts is artikel 21, lid 3, van de besproken richtlijn alleen van toepassing op energieproducten die worden gebruikt voor de vervaardiging van energieproducten die bedoeld zijn om als motor- of verwarmingsbrandstof te worden gebruikt. Energieproducten die niet alleen worden gebruikt voor de vervaardiging van producten die geen energieproducten in de zin van artikel 2, lid 1, van deze richtlijn zijn maar tevens voor de vervaardiging van producten die weliswaar overeenkomen met de daarin opgenomen definitie maar waarop richtlijn 2003/96 niet van toepassing is, vallen overeenkomstig artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, dus niet onder de bepaling van artikel 21, lid 3, omdat zij niet bedoeld zijn om te worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof. Dit volgt ondubbelzinnig uit de rechtspraak van het Hof.[17] Derhalve moeten onder energieproducten uitsluitend producten worden verstaan die onder de door richtlijn 2003/96 ingevoerde belastingregeling vallen.

49. Aangezien richtlijn 2003/96 niet voorziet in bepalingen betreffende de wijze van vaststelling van het aandeel energieproducten dat onder de regeling van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 valt, zijn de lidstaten daarvoor bevoegd.[18] Aangezien deze kwestie ter terechtzitting evenwel is besproken, wil ik daarover nog de hiernavolgende opmerkingen maken.

50. In de eerste plaats vormen niet-energiegerelateerde producten die worden verkregen in het proces van vervaardiging van energieproducten en vervolgens opnieuw in dit productieproces worden gebruikt (zoals stoom), een tussenproduct waarvan de productie aanleiding geeft tot toepassing van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96.[19]

51. In de tweede plaats deel ik de mening van de Commissie dat de geschiktste wijze om het aandeel van de energieproducten te berekenen dat onder de regeling van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 valt, erin bestaat te verwijzen naar de hoeveelheid vervaardigde eindproducten van de verschillende categorieën en niet naar bijvoorbeeld de marktwaarde daarvan.

52. De reden daarvoor is mijns inziens evenwel niet – zoals de Commissie beweert – dat de belasting op energieproducten wordt berekend over de hoeveelheid producten. Deze belasting heeft namelijk betrekking op energieproducten die in het productieproces als verwarmingsbrandstof worden gebruikt, en niet op de eindproducten van deze productie.

53. De methode die gebaseerd is op het kwantitatieve aandeel van de verschillende categorieën eindproducten maakt het daarentegen mogelijk om het aandeel van de energieproducten in het proces van vervaardiging van elk van de categorieën eindproducten zo goed mogelijk weer te gegeven. De hoeveelheid benodigde energieproducten houdt namelijk eerder verband met de hoeveelheid van de verschillende eindproducten dan met de waarde ervan.

[17] Arrest van 6 juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, dictum.

[18] Zie in die zin arrest van 7 maart 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punt 45.

[19] Zie arrest van 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punt 28 en punt 1 van het dictum.

54. Terwijl het niet mogelijk is, zoals Repsol terecht opmerkt, om voor elke categorie eindproducten nauwkeurig de hoeveelheid verbruikte energieproducten te berekenen, aangezien bij de raffinage van aardolie de verschillende eindproducten bij verschillende temperaturen worden verkregen, kan het aandeel van de energieproducten dat nodig is om de verschillende categorieën eindproducten te verkrijgen naar mijn mening dus redelijkerwijs worden benaderd op basis van de kwantitatieve methode.

55. Deze methode sluit niet uit dat in het nationale recht een vastgestelde de-minimisdrempel wordt toegepast waaronder de hoeveelheid in het productieproces verkregen niet-energiegerelateerde producten zo gering is dat deze hoeveelheid buiten beschouwing kan worden gelaten en alle in dit proces verbruikte energieproducten onder de regeling van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 kunnen vallen. De de-minimisdrempel biedt evenwel geen oplossing voor het probleem van de berekening van het aandeel energieproducten dat onder deze regeling valt wanneer de hoeveelheid niet-energiegerelateerde producten deze drempel overschrijdt.

Conclusie

56. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Tribunal Supremo te beantwoorden als volgt:

„Artikel 21, lid 3, 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 verbruik van energieproducten voor de productie van energieproducten, indien het onvermijdelijk is dat bij het productieproces ook niet-energiegerelateerde producten worden verkregen, niet als een belastbaar feit wordt beschouwd naar rato van het aandeel van deze producten dat overeenkomt met het aandeel van de vervaardigde energieproducten.”