Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MICHAL BOBEK
föredraget den 19 januari 2017 [1]

Mål C-465/15

Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH
mot
Hauptzollamt Duisburg

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Direktiv 2003/96/EG – Tillämpningsområde – Begreppet elektricitet som i huvudsak används för kemisk reduktion – Inbegripande elektricitet som används för att driva ventilatorer för framställning av tackjärn i masugn”

I. Inledning

1. Företaget Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH (klaganden i det nationella målet (nedan kallat HKM)) driver ett stålverk som framställer tackjärn. I processen ingår kemisk reduktion av järnmalm för att framställa tackjärn. För att skapa den kemiska reduktionen måste komprimerad varmluft pumpas in i masugnen. Den komprimerade luften produceras genom användning av ventilatorer.

2. Föremålet för tvisten i det nationella målet mellan HKM och Hauptzollamt Duisburg (huvudtullkontoret i Duisburg, Tyskland, motpart i det nationella målet och behörig myndighet i punktskattefrågor), och den fråga som den nationella domstolen har ställt, är huruvida elektricitet som används för att driva ventilatorer ska anses utgöra ”elektricitet som i huvudsak används för kemisk reduktion” i den mening som avses i artikel 2.4 b i direktiv 2003/96/EG (nedan kallat direktivet). [2] Om så är fallet omfattas elektriciteten inte av minimibeskattning enligt det direktivet.

1 Originalspråk: engelska.

2 Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (EUT L 283, 2003, s. 51).

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Direktiv 2003/96

3. I skälen 2–7 och 22 i direktivet anges följande:

”(2) Avsaknaden av gemenskapsbestämmelser om minimiskattesatser för elektricitet och andra energiprodukter än mineraloljor kan inverka negativt på den inre marknadens funktion.

(3) För att den inre marknaden skall fungera väl och för att målen i andra delar av gemenskapens politik skall uppnås krävs det att minimiskattenivåer fastställs på gemenskapsnivå för de flesta energiprodukter, inklusive elektricitet, naturgas och kol.

(4) Stora skillnader mellan medlemsstaternas energiskattenivåer skulle kunna visa sig motverka en väl fungerande inre marknad.

(5) Fastställandet av lämpliga minimiskattenivåer för gemenskapen kan göra det möjligt att minska nuvarande skillnader i de nationella skattenivåerna.

(6) Enligt artikel 6 i fördraget skall miljöskyddskraven integreras i utformningen och genomförandet av gemenskapens övriga politik.

(7) I egenskap av part i Förenta nationernas ramkonvention om klimatförändringar har gemenskapen ratificerat Kyotoprotokollet. Beskattningen av energiprodukter, och, när detta är tillämpligt, elektricitet, är ett av de instrument som är tillgängliga för att målen för Kyotoprotokollet skall kunna uppnås.

…

(22) Energiprodukter bör i huvudsak omfattas av en gemenskapsram när de används som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle. Det är därför i överensstämmelse med skattesystemets natur och logik att inte låta reglerna omfatta dubbel användning av energiprodukter och användning av sådana till annat än bränsle samt mineralogiska processer. Elektricitet som används på liknande sätt bör behandlas likvärdigt.”

4. Enligt artikel 1 i direktivet har medlemsstaterna en skyldighet att beskatta energiprodukter och elektricitet.

5. I artikel 2.1 definieras energiprodukter med hjälp av en förteckning av KN-nummer, i vissa fall begränsat till när de är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle. I artikel 2.2 bekräftas dessutom att direktivet även ska tillämpas på ”[e]lektricitet enligt KN-nummer 2716”.

6. Enligt artikel 2.3 är medlemsstaterna i vissa fall skyldiga att tillämpa skattesatser på produkter som inte omfattas av definitionen av energiprodukter, när sådana produkter är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning.

7. I artikel 2.4 b föreskrivs att direktivet inte ska tillämpas på följande användningar av energiprodukter och elektricitet:

”– Energiprodukter som används för andra ändamål än som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning.

– Dubbel användning av energiprodukter.

En energiprodukt har dubbel användning när den används både som bränsle för uppvärmning och för andra ändamål än som motorbränsle och bränsle för uppvärmning. Användning av energiprodukter i kemisk reduktion, elektrolys och i metallurgiska processer skall anses som dubbel användning.

– Elektricitet som i huvudsak används för kemisk reduktion och i elektrolytiska och metallurgiska processer.

– Elektricitet när den utgör mer än 50 % av en produkts kostnad. Med *en produkts kostnad* avses summan av totala inköp av varor och tjänster, plus personalkostnader, plus kapitalförslitning, på företagsnivå, enligt definitionen i artikel 11. Denna kostnad beräknas som ett genomsnitt per enhet. Med *kostnaden för elektricitet* avses elektricitetens faktiska inköpsvärde eller produktionskostnaden för egenproducerad elektricitet.

– Mineralogiska processer.

Med *mineralogiska processer* avses processer klassificerade enligt NACE-kod DI 26 ”Tillverkning av icke-metalliska mineraliska produkter” i rådets förordning (EEG) nr 3037/90 av den 9 oktober 1990 om statistisk näringsgrensindelning i Europeiska gemenskapen.

Artikel 20 skall dock tillämpas på dessa energiprodukter.

…”

III. Bakgrund, förfarande och de hänskjutna frågorna

8. HKM driver ett stålverk. I stålverkets masugn framställs tackjärn. Järnmalmen förvandlas till tackjärn genom att syre avlägsnas (kemisk reduktion). Reduktionen sker vid höga temperaturer och inbegriper användning av komprimerad varmluft.

9. Den komprimerade luft som används för den kemiska reduktionen genereras av ventilatorer och pumpas in i masugnen.

10. HKM ansökte hos Hauptzollamt Duisburg om skattelättnader enligt 9a § i den tyska lagen om elektricitetsskatt (Stromsteuergesetz, nedan kallad StromStG, den lag som införlivar artikel 2.4 b tredje strecksatsen i direktivet och i vilken ett undantag från direktivets tillämpningsområde fastställs) för den elektricitet som företaget använder för att driva ventilatorn.

11. Hauptzollamt Duisburg avslog ansökan med hänvisning till att skattelättnader enligt 9a § punkt 1.4 StromStG endast kan beviljas för elektricitet som används för ett förfarande för kemisk reduktion. Skattelättnaderna kunde endast ha beviljats om elektriciteten i huvudsak hade använts för den kemiska reduktionen. I förevarande fall beslutade Hauptzollamt Duisburg emellertid att elektriciteten i första hand hade använts för att driva en kompressor för att producera komprimerad luft. Elektriciteten hade inte använts för att åstadkomma en kemisk reduktion av järnmalm.

12. HKM begärde omprövning av detta beslut. Ett av argumenten var att enligt artikel 2.4 b tredje strecksatsen i direktivet 2003/96 ska direktivet inte tillämpas på elektricitet som i huvudsak används för kemisk reduktion. Den bestämmelsen tillåter därför även andra användningsområden, särskilt transport eller produktion av komprimerad luft, utan vilken ett förfarande för kemisk reduktion i masugnen inte är möjligt. HKM gjorde gällande att den användning av elektricitet för vilken skattelättnader har begärts inte kan isoleras till ventilatorn. Till förfarandet för kemisk reduktion hör också det nödvändiga tillförandet av komprimerad luft.

13. Hauptzollamt Duisburg fann efter omprövning inte skäl att ändra det tidigare beslutet. HKM överklagade det beslutet till Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland), som beslutade att förklara målet vilande och begära ett förhandsavgörande från domstolen avseende följande fråga:

”Ska artikel 2.4 b tredje strecksatsen i rådets direktiv 2003/96 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, med avseende på processen för framställning av tackjärn i masugn, tolkas så, att även elektricitet som används för att driva ventilatorn ska anses utgöra elektricitet som i huvudsak används för kemisk reduktion?”

14. HKM och Hauptzollamt Duisburg samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. De parter som deltog i det skriftliga förfarandet samt Förenade kungariket yttrade sig muntligen vid den förhandling som hölls den 17 november 2016.

IV. Bedömning

15. Enligt artikel 2.4 b i direktivet ska direktivet inte tillämpas på ”[e]lektricitet som i huvudsak används för kemisk reduktion och i elektrolytiska och metallurgiska processer”, vilket innebär att den sistnämnda användningen inte ska beskattas.

16. Genom sin fråga önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida uttrycket ”för kemisk reduktion” omfattar elektricitet som används för att driva ventilatorer som komprimerar luft, som i sin tur används för att genom kemisk reduktion förvandla järnmalm till tackjärn.

17. Den nationella domstolens fråga handlar i grund och botten om hur nära sambandet är mellan användningen av elektriciteten och den kemiska reduktionen. Elektriciteten används inte direkt i den kemiska förvandlingen av järnmalmen, i den meningen att den används för att avlägsna syre från malmen.[3] I stället används elektriciteten för att producera komprimerad luft som tillförs för att åstadkomma den kemiska reduktionen. Tillförandet av komprimerad luft är *nödvändigt* för den kemiska reduktionen och luften pumpas *direkt och omedelbart* in i masugnen. Men pumpas luften in tillräckligt omedelbart och direkt för att det ska anses att elektriciteten används för den kemiska reduktionen?

18. Av nedanstående skäl anser jag att så är fallet. Jag kommer nedan att undersöka de relevanta bestämmelsernas bokstavliga innebörd (A), göra en systematisk och ändamålsenlig tolkning av bestämmelserna (B), undersöka i vilken utsträckning befintlig rättspraxis beträffande artikel 2.4 b andra strecksatsen är relevant (C) och slutligen undersöka tillämpningen av nämnda bestämmelser i förevarande mål (D).

A. Bokstavlig tolkning

19. Domstolen har hittills inte tolkat artikel 2.4 b tredje strecksatsen i direktivet.

3 Detta skiljer sig från exempelvis elektrolys, där elektriciteten används direkt för att skilja ut kemiska ämnen.

20. Av en bokstavlig tolkning av formuleringen elektricitet ”som i huvudsak används för kemisk reduktion och i elektrolytiska och metallurgiska processer” går det mycket väl att hävda att det begreppet skulle kunna inbegripa den elektricitet som används för att driva ventilatorerna. Även om elektriciteten i någon mening används ”för” att driva en fläkt och producera komprimerad luft är detta uppenbart inte ett mål i sig. Den komprimerade luften pumpas omedelbart in i masugnen. Den är en nödvändig tillsatsvara för den kemiska reduktionen av järnmalm. I *den* meningen fyller elektriciteten inte något annat syfte än att möjliggöra den kemiska reduktionen.

21. Att bara tolka ordet ”för” och dess motsvarighet på andra språk [4] är enligt min mening inte tillräckligt för att kunna ge ett entydigt svar på den nationella domstolens fråga.

22. Texten innehåller flera oklarheter. I bestämmelsen görs inte uttryckligen någon åtskillnad mellan elektricitet som ”direkt” eller ”indirekt” används för kemisk reduktion. Det anges inte heller att ”kemisk reduktion” betyder själva reaktionen i sig, till skillnad från processen rent allmänt. Det stämmer att det inte räcker med ett vagt samband med den kemiska reaktionen. Undantaget kan självklart inte omfatta exempelvis elektricitet som används för att driva dryckesautomaten i en anläggnings personalmatsal. Sådana samband är alltför svaga. Den omständigheten att produktionen och användningen, i förevarande fall, av den kompresserade luft som tillförs är omedelbar och nödvändig gör däremot det svar som ska ges mindre uppenbart.

23. Den bokstavliga tolkningen ger därför inget entydigt svar på hur en viktig aspekt som redan tagits upp ska tolkas, nämligen hur nära sambandet är mellan den användningen av elektriciteten och den kemiska reduktionen. Det är därför nödvändigt att göra en systematisk och ändamålsenlig tolkning av den aktuella bestämmelsen.

B. Systematisk och ändamålsenlig tolkning

24. Nedan kommer jag att inrikta mig på fyra aspekter, nämligen 1) en tolkning av hela den tredje strecksatsen, 2) huruvida artikel 2.4 b utgör ett undantag från direktivet eller definierar dess tillämpningsområde, 3) behovet av en restriktiv tolkning för att bevara direktivets ändamålsenliga verkan och 4) en parallell tolkning av andra och tredje strecksatsen i artikel 2.4 b.

1. Hela den tredje strecksatsen

25. Som ett mellanting mellan en bokstavlig och en systematisk tolkning är det för det första lämpligt att undersöka hela den tredje strecksatsen. Även om den hänskjutande domstolen uttryckligen har angett att det är uttrycket ”kemisk reduktion” som är föremål för tolkningen innehåller den tredje strecksatsen även en hänvisning till elektrolytiska (som avser framställning med hjälp av elektrolys) och metallurgiska processer. Min omedelbara och naturliga tolkning av dessa tre undantag tillsammans är att de hänvisar till tre typer av industriprocesser, vilket HKM gjorde gällande i sitt skriftliga yttrande.

26. Vid förhandlingen hävdade kommissionen att begreppet ”metallurgiska processer”, i likhet med ”kemisk reduktion”, skulle tolkas restriktivt. Kommissionen medgav emellertid att begreppet även vid en sådan tolkning kunde omfatta en mängd olika processer inom metallindustrin (inklusive kemisk reduktion av malm).

4 _ Exempelvis på franska ”pour”, på spanska ”a efectos de”, på italienska ”per”, på nederländska ”voor”, på tyska ”für die Zwecke” och på tjeckiska ”pro účely”.

27. Redan av det skälet är jag skeptisk till en alltför restriktiv tolkning av uttrycket ”för kemisk reduktion”, enligt vilken uttrycket endast skulle avses själva avlägsnandet av syreatomer med hjälp av direkt tillförande av elektricitet. Varför är det absolut nödvändigt med en restriktiv tolkning av ett uttryck om samma process ändå omfattas av ett annat uttryck inom ramen för samma undantag?

2. Artikel 2.4 b: undantag eller definition av tillämpningsområdet?

28. Genom att åberopa en systematisk och ändamålsenlig tolkning förespråkar Hauptzollamt Duisburg och kommissionen trots det just en sådan restriktiv tolkning av artikel 2.4 b tredje strecksatsen. Deras grundinställning är att uttrycket ”för kemisk reduktion” endast avser elektricitet som används som ett led i den faktiska reaktion som den kemiska reaktionen utgör. Härmed inbegrips därför inte elektricitet som används i ventilatorerna, som följaktligen omfattas av direktivet. HKM och Förenade kungarikets regering har däremot gjort en vidare tolkning av begreppet och kommit fram till att elektricitet som används i ventilatorerna omfattas av artikel 2.4 b tredje strecksatsen och ska undantas från direktivets tillämpningsområde.

29. Till stöd för sin uppfattning har Hauptzollamt Duisburg och kommissionen hävdat att den omständigheten att det i artikel 2.4 b fastställs undantag från den allmänna regeln för beskattning av energiprodukter och elektricitet i sig innebär att artikeln ska tolkas restriktivt. De hänvisar till att undantag enligt domstolens allmänna praxis ska tolkas restriktivt[5] och den inriktning inom domstolens praxis enligt vilken lagstiftaren inte hade för avsikt att införa omfattande undantag från direktivet.[6]

30. Även om detta argument vid första anblicken verkar övertygande, visar det sig vid en närmare granskning att nämnda rättspraxis inte är till mycket hjälp när det gäller att besvara den nationella domstolens fråga.

31. För det första ska det understrykas att artikel 2.4 b i direktivet inte innehåller någon förteckning över undantag. I stället definieras direktivets tillämpningsområde. Enligt min mening följer detta tydligt av en systematisk tolkning av direktivet, där artikel 2 definierar de produkter och användningsområden som direktivet ska tillämpas på. De produkter och användningsområden som ska undantas från detta allmänt definierade tillämpningsområde fastställs längre fram i direktivet, särskilt i artiklarna 17–19. En tolkning av artikel 2.4 b enligt vilken denna definierar direktivets tillämpningsområde snarare än fastställer undantag stöds dessutom av domstolens dom i målet Fendt (som rörde direktiv 92/81/EEG,[7] föregångaren till det aktuella direktivet).[8]

32. Därför anser jag inte att utgångspunkten nödvändigtvis ska vara att artikel 2.4 b bör tolkas så restriktivt som möjligt. Även om så vore fallet, och om definitioner som inför undantag beträffande ett direktivs materiella tillämpningsområde av praktiska skäl ska likställas med själva undantagen, förblir nyckelfrågan densamma. En restriktiv tolkning av ett undantag bör inte dras så långt att undantaget inte längre har någon rimlig innebörd och relevans.

5 Se, exempelvis, dom av den 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, punkt 39).

6 Se, exempelvis, dom av den 21 december 2011, Haltergemeinschaft LBL (C-250/10, ej publicerad, EU:C:2011:862, punkt 23), och dom av den 1 december 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punkt 23).

7 Rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, 1992, s. 12).

8 Dom av den 5 juli 2007, Fendt Italiana (C-145/06 och C-146/06, EU:C:2007:411, punkt 37): ”mineraloljor avsedda att användas för andra ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning [omfattades] visserligen […] av tillämpningsområdet för direktiv 92/81, eftersom de var ovillkorligen undantagna från skatteplikt för harmoniserad punktskatt, vilket har slagits fast av domstolen i punkterna 30 och 33 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien. När direktiv 2003/96 antogs avsåg emellertid gemenskapslagstiftaren att ändra detta system genom att inte låta dessa produkter omfattas av det direktivets tillämpningsområde”.

3. Strikt tolkning för att bevara den ändamålsenliga verkan?

33. Av liknande skäl delar jag inte heller kommissionens uppfattning att en tolkning av uttrycket ”för kemisk reduktion” som går längre än enbart direkt användning av elektricitet för att avlägsna syre skulle undergräva hela direktivet eller på något sätt allvarligt äventyra dess ändamålsenliga verkan.

34. Det är enligt min mening en alltför långtgående slutsats. Vid förhandlingen tog kommissionen också delvis tillbaka detta påstående. Jag erinrar om att förevarande mål rör den mycket specifika frågan om huruvida elektricitet som används för att komprimera luft som ska pumpas in i masugnen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 2.4 b tredje strecksatsen i direktivet. Det är ostridigt att den delen av processen är starkt knuten till och nödvändig för[9] den kemiska reduktionen. Ibland tycktes kommissionen faktiskt själv ha svårt med denna distinktion i samband med sina yttranden.[10]

35. Som påpekats ovan i punkt 32 är jag även medveten om att en alltför restriktiv tolkning av uttrycket ”för kemisk reduktion” riskerar att göra tillämpningsrådet så begränsat att det i praktiken blir obefintligt. Resultatet skulle kunna bli att detta uttryck nästan enbart omfattar användningsområden som i vilket fall som helst omfattas av tillämpningsområdet för undantaget för elektricitet som används i ”metallurgiska processer”. Detta ger på nytt upphov till samma fråga som tidigare. Om detta verkligen var lagstiftarens avsikt, varför använda tre olika begrepp i artikel 2.4 b tredje strecksatsen?

36. I det avseendet har kommissionen och Hauptzollamt Duisburg gett följande två exempel på industriprocesser som i huvudsak använder elektricitet ”för kemisk reduktion”: i) ljusbågsugnar och ii) tillverkning av kiselskivor. Syftet med förevarande förslag till avgörande är inte att i detalj diskutera huruvida dessa exempel rent abstrakt är välgrundade. Vid förhandlingen framgick det emellertid tydligt att det rådde oenighet om huruvida dessa industriprocesser verkligen i huvudsak använde elektricitet för kemisk reduktion, och om så var fallet huruvida detta även omfattade elektricitet som i huvudsak används i metallurgiska processer.

37. Mot bakgrund av kommissionens och Hauptzollamt Duisburgs tolkning av artikel 2.4 b tredje strecksatsen följer det enligt min mening därför att det fortfarande är oklart huruvida undantaget för elektricitet som i huvudsak används för kemisk reduktion över huvud taget har någon praktisk relevans.

4. Systematisk och ”parallell” tolkning av andra och tredje strecksatsen

38. Går det att få djupare insikter i hur artikel 2.4 b tredje strecksatsen ska tolkas genom att låta andra och tredje strecksatsen tillsammans bli föremål för en systematisk tolkning?

39. Kommissionen och Hauptzollamt Duisburgs förespråkar en sådan systematisk tolkning. De går dessutom ännu längre och efterlyser en så kallad parallell tolkning av de två strecksatserna. En sådan tolkning resulterar enligt dem i att tredje strecksatsen ska tolkas tämligen restriktivt.

40. Som Hauptzollamt Duisburg och kommissionen riktigt har påpekat hänvisar skäl 22 i direktivet till det undantag för dubbel användning av energiprodukter som fastställs i artikel 2.4 b andra strecksatsen. I nämnda skäl anges dessutom att elektricitet ”som används på liknande sätt bör behandlas likvärdigt”. Likvärdig behandling av elektricitet och energiprodukter är också nödvändigt för att undvika snedvridning av konkurrensen, vilket framför allt skulle göra det svårare att nå direktivets mål för den inre marknaden.

9 Vid förhandlingen bekräftade den hänskjutande domstolen själv att denna process är nödvändig.

10 I både sitt skriftliga yttrande och vid förhandlingen har kommissionen således hänvisat till att det måste finnas ett ”nära samband” mellan den kemiska reduktionen och användningen av elektriciteten, vilket vid första anblicken skulle kunna inbegripa den elektricitet som används i ventilatorerna. (Vid förhandlingen preciserade kommissionen senare denna formulering.)

41. Trots behovet av likvärdig behandling, och mer allmänt det uppenbara behovet av att säkerställa en enhetlig tolkning, är det uppenbart att det finns betydande skillnader mellan ordalydelsen i och uppbyggnaden av andra och tredje strecksatsen i artikel 2.4 b. Det finns anledning att närmare undersöka dessa skillnader här, eftersom de innebär tydliga begränsningar för en ”parallell” tolkning av de två strecksatserna.

42. Andra strecksatsen är på vissa sätt *mer restriktiv* än tredje strecksatsen. Andra strecksatsen gäller endast dubbel användning av energiprodukter. Begreppet dubbel användning saknas emellertid helt i tredje strecksatsen. Dessutom gäller andra strecksatsen endast när ett av energiproduktens användningsområden är som bränsle för uppvärmning (och inte som motorbränsle). Någon sådan begränsning finns inte heller i tredje strecksatsen.

43. På andra sätt är andra strecksatsen *mindre restriktiv*, eftersom kemisk reduktion, elektrolys och metallurgi i den strecksatsen endast anges som exempel på dubbel användning, medan dessa i tredje strecksatsen ingår i en uttömmande förteckning. Dessutom kan andra strecksatsen tillämpas även om kemisk reduktion, elektrolys och metallurgi endast är ett mindre vanligt användningsområde. I tredje strecksatsen anges att elektriciteten i huvudsak ska användas för dessa användningsområden.

44. Lagstiftaren har således infört betydande och uttryckliga textskillnader vad gäller tillämpningsområdet för dessa båda strecksatser. I viss mån är skillnaderna oundvikliga. Rent fysiskt skiljer sig elektricitet mycket från andra energiprodukter. En stor skillnad är att andra energiprodukter kan genomgå en kemisk förvandling som gör att de kan fylla en funktion i industriprocesser, vilket elektricitet inte kan.[11] Den möjligheten är central för användningen av formuleringen ”dubbel användning” i det undantag som anges i artikel 2.4 b andra strecksatsen.

45. Med andra ord anser jag att det finns allvarliga textmässiga och praktiska begränsningar för en ”parallell” tolkning av andra och tredje strecksatsen i artikel 2.4 b.

46. Jag betonar detta eftersom framför allt kommissionen har gjort denna parallella tolkning till en central del av sin argumentation och driver denna tolkning ganska långt i sitt skriftliga yttrande. Kommissionen vidhåller i) att det går att tolka in ett krav på dubbel användning i tredje strecksatsen, och ii) att tredje strecksatsen eventuellt endast ska tillämpas om elektriciteten används som bränsle för uppvärmning (och inte om den används som motorbränsle). Enligt min mening är detta en något tvivelaktig användning av en systematisk och ändamålsenlig tolkning, som i allt väsentligt strävar efter att skriva om ett direktivs text. Av rättssäkerhetsskäl bör ett sådant tillvägagångssätt tydligt avvisas.

47. Trots dessa tydliga begränsningar för en ”parallell” tolkning av andra och tredje strecksatsen i artikel 2.4 b, och min oro beträffande kommissionens tämligen flexibla syn på hur tolkning av lagstiftning ska gå till, delar jag emellertid uppfattningen att befintlig rättspraxis kan ge vissa insikter om hur andra strecksatsen bör tolkas. I det följande avsnittet redogör jag för denna rättspraxis.

C. Rättspraxis beträffande artikel 2.4 b andra strecksatsen

48. Det som framför allt är av intresse här är domen i målet X.[12] Det målet rörde tillämpning av undantaget för dubbel användning i artikel 2.4 b andra strecksatsen. Sökanden i det målet producerade socker. I framställningsprocessen användes bränsle för uppvärmning. Sökanden använde även den koldioxid som skapats från förbränningen av bränslet för två ändamål. För det första för att framställa själva sockret (koldioxid är en väsentlig insatsvara). För det andra exporterade sökanden koldioxiden

11 Jag återkommer till den aspekten nedan i samband med diskussionen om domen i målet X.

12 Dom av den 2 oktober 2014, X (C-426/12, EU:C:2014:2247).

för användning vid framställning av gödningsmedel. Den nationella domstolen frågade sig huruvida detta utgjorde dubbel användning och omfattades av undantaget för dubbel användning. Domstolen svarade att när koldioxiden användes för framställningen av socker var det fråga om dubbel användning, men inte när den exporterades.

49. I sitt resonemang, som det här är värt att återge i detalj, slog domstolen fast att [13]

”… det [kan] föreligga dubbel användning av en energiprodukt som används som bränsle i en tillverkningsprocess om […] denna *process inte kan fullföljas* utan användning av ett ämne som endast *kan genereras genom förbränning* av nämnda energiprodukt.

Då energiprodukten i fråga sålunda används som energikälla i nämnda tillverkningsprocess för att erhålla den gas som endast kan genereras genom en förbränning av samma energiprodukt, kan denna energikälla anses ha två samtidiga användningar.

Däremot är det inte fråga om dubbel användning av själva energiprodukten om, under sådana omständigheter som i det nationella målet, den gas som genereras vid förbränningen inte utgör en produkt som behövs för att framställningsprocessen ska kunna fullföljas, utan bara är en restprodukt från framställningsprocessen som helt enkelt återanvänds. Det betyder att det inte räcker att den genererade gasen utgör en råvara i en *annan tillverkningsprocess*, som till exempel processen för framställning av kalkhaltigt gödningsmedel, för att det ska anses föreligga dubbel användning av den energiprodukt som har använts som bränsle.” (Min kursivering.)

50. Tre aspekter framhålls i domstolens resonemang. För det första lyfter domstolen fram insatsvarans väsentliga karaktär (”[kan] inte […] fullföljas utan”). För det andra måste insatsvaran genereras genom förbränning av bränslet (”endast [genom] förbränning”). För det tredje kan undantaget för dubbel användning inte tillämpas om insatsvaran används ”i en annan tillverkningsprocess”.

51. Målet Yara är ett annat nyligen avgjort mål som rörde artikel 2.4 b andra strecksatsen i direktivet. [14]

52. Det målet rörde framställning av ammoniak. Som ett led i framställningsprocessen producerades ”dåliga” gaser. Dessa blandades sedan med naturgas och brändes och den genererade värmen användes för flera ändamål: uppvärmning och torkning av ånga, kemisk nedbrytning, utsläpp av avfallsgaser. Den fråga som ställdes till domstolen var i huvudsak huruvida naturgaser kunde omfattas av undantaget för dubbel användning.

53. Domstolen besvarade den frågan nekande och upprepade de grundläggande principer som den fastställde i domen i målet X. Domstolen slog fast att det fanns två anledningar till att det inte var fråga om dubbel användning när naturgasen användes. För det första kunde framställningsprocessen slutföras utan naturgasen. Även om så inte var fallet förvandlades naturgasen inte heller till ånga. [15]

54. Avgörandena i målen X och Yara är intressanta av två anledningar. För det första anser jag att de villkor för direkthet som domstolen utarbetade i domen i målet X, och som bekräftades i beslutet i målet Yara, även kan utgöra en grund för fastställandet av när elektricitet används för kemisk reduktion. För det andra lyfter dessa avgöranden på nytt fram de begränsade paralleller som finns mellan andra och tredje strecksatsen i artikel 2.4 b.

13 Dom av den 2 oktober 2014, X (C-426/12, EU:C:2014:2247, punkterna 24–26).

14 Se beslut av den 17 december 2015, YARA Brunsbüttel (C-529/14, ej publicerat, EU:C:2015:836).

15 I beslutet konstateras det närmare bestämt att ångan inte är ett ämne som kan genereras enbart genom att använda naturgas. Se beslut av den 17 december 2015, YARA Brunsbüttel (C-529/14, ej publicerat, EU:C:2015:836, punkt 28).

55. Vad gäller den sistnämnda aspekten är det implicit i både beslutet i målet Yara och domen i målet X att energiprodukten endast kunde omfattas av undantaget för dubbel användning i den mån produkten hade genomgått en *fysisk förvandling* och *i sitt ändrade tillstånd hade bidragit* till framställningsprocessen. Som påpekats ovan är en sådan förvandling helt irrelevant när det gäller elektricitet. Det villkoret kan därför inte införlivas i tredje strecksatsen.

D. Kriterierna och tillämpning av dem i förevarande mål

56. För att återgå till den föregående aspekten, och därmed även till huvudfrågan i förevarande mål, återstår det att besvara följande fråga: Hur nära är sambandet mellan den aktuella användningen av elektriciteten och den kemiska reduktionen? I avgörandena i målen X och Yara fastställdes två villkor som jag anser även är relevanta i förevarande mål, nämligen *väsentlighet* och *omedelbar användning*.

57. För att kunna betraktas som dubbel användning måste förbränningen av energiprodukten *generera en väsentlig insatsvara* för tillverkningsprocessen. Av ovanstående skäl kan elektriciteten inte ”förvandlas” till en insatsvara utan elektriciteten måste användas för att generera insatsvaran.

58. Vad gäller *omedelbar* användning framgår det tydligt av domen i målet X att undantaget för dubbel användning inte kan tillämpas när den genererade insatsvaran exporteras utanför framställningsprocessen. Även om det inte uttryckligen sägs framgår det dessutom av beslutet i målet Yara att utsläpp av avfallsgaser inte är en tillräckligt integrerad del av processen för att undantaget för dubbel användning ska kunna tillämpas.

59. Om dessa kriterier tillämpas i förevarande mål förefaller den elektricitet som används utgöra en *väsentlig* insatsvara för den kemiska reduktionen. Den är en nödvändig beståndsdel i den processen. I sin begäran om förhandsavgörande har den nationella domstolen uttryckligen bekräftat detta. Det stämmer att elektriciteten i sig inte förvandlas till en väsentlig insatsvara på samma sätt som i exempelvis domen i målet X. Som diskuterats ovan beror detta helt enkelt på att elektricitet och andra energiprodukter i sig har helt olika fysisk karaktär. Insatsvaran är dock fortfarande både väsentlig och nödvändig, och utgör därför en oumbärlig del av processen. Utan den skulle det med andra ord inte bli någon kemisk reduktion.

60. Jag anser även att det i förvarande mål rör sig om en *direkt och omedelbar* användning. Den komprimerade luften genereras och används på plats som ett led i en kontinuerlig kemisk reduktionsprocess. Till skillnad från vad som var fallet i målet X, exempelvis, exporteras inte insatsvaran (vare sig helt eller delvis) utan har till enda syfte att möjliggöra den kemiska reduktionen.

61. Innan jag lägger fram mitt förslag till avgörande anser jag även att det är nödvändigt att uttryckligen behandla några av de hypotetiska argument som kommissionen och Hauptzollamt Duisburg har anfört. Dessa parter har gjort gällande att om elektricitet som används i ventilatorerna undantas från direktivets tillämpningsområde skulle detta öppna upp för vilka slags undantag som helst. Ett exempel som upprepades flera gånger var elektricitet som används för att driva transportband som transporterar andra råvaror till masugnen.

62. De ovan i punkterna 59–60 tillämpade kriterierna kan enligt min mening motiveras eftersom de är förenliga med direktivets text, en systematisk och ändamålsenlig tolkning av direktivet samt med avgörandena i de tidigare målen X och Yara.

63. Som kommissionen har medgett, måste tillämpningen av artikel 2.4 b bedömas från fall till fall. Därför är jag försiktig med att, på ett abstrakt plan, utvidga eller tillämpa ovannämnda slutsatser på andra mål. Efter detta klargörande, och inom ramen för en hypotetisk diskussion (eftersom transportband inte är föremål för förevarande mål), är jag skeptisk till påståenden om att elektricitet som används för att driva transportband skulle kunna omfattas av undantaget. Transportband

”genererar” inte någon insatsvara. De transporterar enbart saker från en plats till en annan. De utgör inte heller en väsentlig, och således oumbärlig, del av den kemiska reduktionsprocessen. Det är uppenbart att andra transportmedel är tänkbara. Det rör sig inte heller om samma omedelbara användning som vid komprimerad luft som direkt pumpas in i masugnarna som ett led i den kemiska reduktionsprocessen.

64. Mot bakgrund av ovanstående anser jag att den nationella domstolens fråga bör besvaras på följande sätt:

Artikel 2.4 b tredje strecksatsen i rådets direktiv 2003/96 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet ska, med avseende på processen för framställning av tackjärn i masugn, tolkas så, att även elektricitet som används för att driva ventilatorn ska anses utgöra elektricitet som i huvudsak används för kemisk reduktion.

V. Förslag till avgörande

65. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som ställts av Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland) på följande sätt:

Artikel 2.4 b tredje strecksatsen i rådets direktiv 2003/96/EG om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet ska, med avseende på processen för framställning av tackjärn i masugn, tolkas så, att även elektricitet som används för att driva ventilatorn ska anses utgöra elektricitet som i huvudsak används för kemisk reduktion.