

**Rechtssache C-833/21**

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 98 Abs. 1 der  
Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

**Eingangsdatum:**

31. Dezember 2021

**Vorlegendes Gericht:**

Audiencia Nacional (Spanien)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

14. Dezember 2021

**Klägerin:**

Endesa Generación, SA

**Beklagter:**

Tribunal Económico Administrativo Central

---

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Festsetzung der Kohlesteuer, die auf den Verbrauch von Kohle zur Stromerzeugung erhoben wird

**Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage**

Ersuchen nach Art. 267 AEUV um Auslegung des Begriffs „umweltpolitische Gründe“ in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 in Bezug auf die spanische Steuer auf zur Stromerzeugung verwendete Kohle

**Vorlagefragen**

1. Ist die nationale spanische Regelung zur Erhebung einer Steuer auf die zur Stromerzeugung verwendete Kohle mit Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96/EG vereinbar, wenn ihr erklärtes Ziel zwar der Umweltschutz ist, dieses

Ziel aber in der Struktur der Steuer nicht zum Ausdruck kommt und die Einnahmen zur Finanzierung der Kosten des Stromsystems verwendet werden?

2. Kann davon ausgegangen werden, dass das Umweltziel dadurch in der Struktur der Steuer konkretisiert wird, dass die Steuersätze im Verhältnis zum Heizwert der für die Stromerzeugung verwendeten Kohle festgelegt werden?

3. Wird der Umweltschutzzweck allein dadurch erreicht, dass auf bestimmte nicht erneuerbare Energieerzeugnisse Abgaben erhoben werden und die Verwendung von Erzeugnissen, die als weniger umweltschädlich gelten, keiner Abgabe unterliegt?

### **Angeführte unionsrechtliche Vorschriften**

#### ***Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom***

Nach ihrem zweiten Erwägungsgrund zielt diese Richtlinie darauf ab, eine Mindestbesteuerung für elektrischen Strom und Energieerzeugnisse einzuführen, um das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten.

Die Besteuerung von elektrischem Strom erfolgt auf der Grundlage des Endverbrauchs; daher müssen nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie die Mitgliedstaaten „bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendete[n] elektrische[n] Strom sowie elektrische[n] Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird“, von der Steuer befreien. Nach diesem Absatz steht es den Mitgliedstaaten allerdings frei, diese Erzeugnisse aus umweltpolitischen Gründen zu besteuern, ohne die in der Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge einhalten zu müssen.

#### ***Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union***

In seinem Urteil vom 7. März 2018, C-31/17, *Cristal Union*, hat der Gerichtshof zu der Frage, ob die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 vorgesehenen Ausnahmen zwingend sind, Folgendes ausgeführt:

„25 Da zudem Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 die für die Mitgliedstaaten im Rahmen der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom geltenden zwingenden Ausnahmen abschließend aufzählt ..., darf er nicht weit ausgelegt werden, weil sonst der durch diese Richtlinie eingeführten harmonisierten Besteuerung jede praktische Wirksamkeit genommen würde.

26 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, sieht Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 dadurch, dass er den Mitgliedstaaten auferlegt, bei

der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse zwingend von der Besteuerung auszunehmen, eine genaue und unbedingte Verpflichtung vor, so dass er dem Einzelnen das Recht verleiht, sich vor den nationalen Gerichten unmittelbar auf ihn zu berufen ....

27 Außerdem ist anzumerken, dass in Fällen, in denen der Unionsgesetzgeber die Absicht hatte, es den Mitgliedstaaten zu ermöglichen, von diesem System der obligatorischen Befreiung abzuweichen, er dies ausdrücklich vorgesehen hat, und zwar in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96, wonach es den Mitgliedstaaten freisteht, bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse aus umweltpolitischen Gründen zu besteuern, bzw. in Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 dieser Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten, die den von kleinen Stromerzeugern erzeugten Strom von der Steuer befreien, die zur Erzeugung dieses Stroms verwendeten Energieerzeugnisse besteuern müssen.“

Zu den Anforderungen, denen eine Abgabe genügen muss, um einen besonderen Zweck zu erfüllen, der z. B. in der Beachtung umweltpolitischer Gründe liegen kann, heißt es im Urteil vom 5. März 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, in dem auf den identischen Begriff in Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 verwiesen wird:

„37 Zur ersten der beiden Voraussetzungen – nur sie ist Gegenstand der Vorlagefragen – geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass unter einem besonderen Zweck im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 ein anderer als ein reiner Haushaltszweck zu verstehen ist ....

41 Damit es die im Voraus festgelegte Verwendung der Einnahmen aus einer Steuer auf verbrauchsteuerpflichtige Waren erlaubt, von dieser Steuer einen besonderen Zweck im Sinne der genannten Bestimmung anzunehmen, muss die fragliche Steuer selbst darauf gerichtet sein, die Verwirklichung des beanspruchten besonderen Zwecks zu gewährleisten, und somit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Verwendung der Einnahmen aus der Steuer und dem besonderen Zweck bestehen ....

42 Ohne einen solchen Mechanismus der im Voraus vorgenommenen Festlegung der Verwendung der Einnahmen kann bei einer Steuer auf verbrauchsteuerpflichtige Waren nur dann davon ausgegangen werden, dass sie einen besonderen Zweck im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 verfolgt, wenn diese Steuer hinsichtlich ihrer Struktur, insbesondere des Steuergegenstands und des Steuersatzes, derart gestaltet ist, dass sie das Verhalten der Steuerpflichtigen mit Blick auf die Erreichung des beanspruchten besonderen Zwecks beeinflusst, etwa dadurch, dass die betroffenen Waren hoch besteuert werden, um ihren Konsum unattraktiv zu machen ....“

## **Angeführte nationale Vorschriften**

### ***Gesetz 22/2005 vom 18. November 2005***

Mit diesem Gesetz wird die Richtlinie 2003/96/EG in spanisches Recht umgesetzt und eine Kohlesteuer eingeführt, indem die Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Gesetz Nr. 38/1992 über Sondersteuern) vom 28. Dezember 1992 geändert und der Titel III („Sondersteuer auf Kohle“) eingeführt wird.

Der Steuertatbestand knüpft an die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr von Kohle an, wobei nach Art. 79 Abs. 3 des Gesetzes Nr. 38/1992 die Vorgänge von der Steuer ausgenommen waren, bei denen es um die Überführung von Kohle ging, die für die Stromerzeugung und bei der Kraft-Wärme-Kopplung verwendet wurde.

Besteuerungsgrundlage ist die in Gigajoule ausgedrückte Energieleistung der Kohle, die Gegenstand der von der Steuer erfassten Vorgänge ist, und die Steuer betrug 0,15 Euro pro Gigajoule.

### ***Ley 15/2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Gesetz 15/2012 über steuerliche Maßnahmen zur nachhaltigen Energieversorgung) vom 27. Dezember 2012***

Mit diesem Gesetz wurde die in Art. 79 Abs. 3 des Gesetzes Nr. 38/1992 vorgesehene Befreiung für den Verbrauch von Kohle zur Stromerzeugung und bei der Kraft-Wärme-Kopplung aufgehoben.

In diesem Gesetz wurde ebenfalls ein Steuersatz von 0,65 festgelegt, wohingegen später mit dem Königlichen Gesetzesdekret 9/2013 vom 12. Juli, mit dem dringende Maßnahmen zur Gewährleistung der finanziellen Stabilität des Stromsystems verabschiedet wurden, ein ermäßigter Steuersatz von 0,15 pro Gigajoule für Kohle eingeführt wurde, die für gewerbliche Zwecke bestimmt ist, sofern sie nicht in Kraft-Wärme-Kopplungsprozessen und zur direkten oder indirekten Stromerzeugung verwendet wird. Dieses Königliche Gesetzesdekret regelte die Besteuerung von Lieferungen von Kohle, die zur Verwendung in einer Kraft-Wärme-Anlage zur Erzeugung von Strom und nutzbarer thermischer Energie bestimmt ist, wobei die genannten Steuersätze sich nach dem Prozentsatz an Kohle richten, der der Erzeugung von an Generatoranschlüssen gemessener Elektrizität bzw. von nutzbarer thermischer Energie dient. Das genannte Dekret passte sich damit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zu diesem Punkt an.

Das Gesetz 15/2012 legte in seiner zweiten Zusatzbestimmung über „Kosten des Stromsystems“ fest, dass jährlich in den Gesetzen über den allgemeinen Staatshaushalt zur Finanzierung der im Gesetz 54/1997 vom 27. November über den Stromsektor vorgesehenen Kosten für das Stromsystem ein Betrag bestimmt wird, der der Summe aus Folgendem entspricht: i) geschätzte Jahreseinnahmen

des Staates aus den in dem Gesetz geregelten Abgaben und Entgelten und ii) geschätzte Einnahmen aus der Versteigerung von Treibhausgas-Emissionszertifikaten, bis zu einem Höchstbetrag von 500 Millionen Euro.

Das Ziel des Gesetzes 15/2012 wird in der Präambel wie folgt beschrieben: „Dieses Gesetz hat zum Ziel, unser Steuersystem einer effizienteren, die Umwelt und Nachhaltigkeit achtenden Nutzung anzupassen; diese Werte haben zu dieser Steuerreform inspiriert und stehen mit den Grundsätzen der Steuerpolitik, der Energiepolitik und natürlich der Umweltpolitik der Europäischen Union im Einklang.

In der heutigen Gesellschaft wird die ökologische Nachhaltigkeit zunehmend durch Energieerzeugung und Energieverbrauch belastet, weshalb es eines normativen und regulatorischen Rahmens bedarf, der allen Akteuren ein ordnungsgemäß funktionierendes Energiemodell garantiert, das auch zum Erhalt unseres reichen Umwelterbes beiträgt.

Wesentliche Grundlage dieses Gesetzes ist Art. 45 der Verfassung, eine Bestimmung, in der der Schutz unserer Umwelt als ein Leitprinzip der Sozial- und Wirtschaftspolitik formuliert ist. Eine der tragenden Säulen dieser Steuerreform ist daher die Internalisierung der Umweltkosten, die die Erzeugung von Elektrizität und die Lagerung abgebrannter Brennelemente oder radioaktiver Abfälle mit sich bringen. In diesem Zusammenhang dient das vorliegende Gesetz als ein Anreiz zur Steigerung der Energieeffizienz bei gleichzeitiger Gewährleistung eines besseren Umgangs mit natürlichen Ressourcen. Außerdem soll es in wirtschaftlicher und sozialer Hinsicht sowie unter Umweltgesichtspunkten zu einer weiteren Verbesserung des neuen Modells einer nachhaltigen Entwicklung beitragen.

Die vorliegende Reform trägt außerdem zur Einbindung der Umweltpolitik in unser Steuersystem bei, das sowohl spezifische Umweltsteuern als auch die Möglichkeit vorsieht, das Umweltelement in andere, bereits bestehende Steuern einzubeziehen.

Die diesem Gesetz zugrunde liegenden Werte und Ziele sind bereichsübergreifend und sollten daher eine grundlegende Achse für die Kohärenz der sektoralen Maßnahmen bilden, insbesondere wenn sie einen Sektor betreffen, der sich, was Wirtschaft und Umwelt betrifft, so stark auf das Land auswirkt wie der Energiesektor.

Zu diesem Zweck führt das vorliegende Gesetz drei neue Steuern ein: die Steuer auf den Wert der Erzeugung elektrischer Energie, die Steuer auf den Anfall abgebrannter Brennelemente und radioaktiver Abfälle aus der Erzeugung von Nuklearstrom sowie die Steuer auf die Lagerung abgebrannter Brennelemente und radioaktiver Abfälle in zentralen Anlagen; ein Entgelt für die Nutzung von Binnengewässern zur Stromerzeugung wird eingeführt; die Steuersätze für Erdgas und Kohle werden geändert und die Befreiungen für Energieprodukte, die in der

Stromerzeugung und in Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendet werden, aufgehoben. ...“

Im Gesetz 15/2012 wurden in Bezug auf die Erzeugung von Strom in Kraftwerken bzw. die Erzeugung von Strom oder die Kraft-Wärme-Kopplung in Wärmekraftwerken die Befreiungen von der Kohlenstoffsteuer beibehalten, was die hiervon erfassten Brennstoffe, u. a. Erdgas und Diesel, betrifft.

***Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (Gesetz 54/1997 über den Stromsektor) vom 27. November 1997***

Dieses Gesetz regelte die Kosten und die Finanzierung des Stromsystems.

*Vergütung für Tätigkeiten in Verbindung mit dem Stromsystem*

Hinsichtlich der Vergütung für die **Erzeugungstätigkeit** ist Folgendes vorgesehen:

- a) Auf der Grundlage des dem Marktbetreiber von den verschiedenen Erzeugungseinheiten angebotenen Preises wird der Strom nach dem Grenzpreis vergütet, der dem Angebot der letzten Erzeugungseinheit entspricht, die für das System zur Deckung der Stromnachfrage erforderlich war.
- b) Es wird die Kapazitätsgarantie vergütet, die jede Erzeugungseinheit dem System tatsächlich bereitstellt, und zwar unter Berücksichtigung der nachgewiesenen Verfügbarkeit und Technologie der Anlage, sowohl mittel- und langfristig als auch in jeder Planungsperiode, wobei ihr Preis entsprechend dem langfristigen Kapazitätsbedarf des Netzes festgelegt wird.
- c) Die die Stromerzeugung ergänzenden Dienstleistungen, die zur Gewährleistung einer angemessenen Versorgung des Verbrauchers erforderlich sind, werden vergütet.

Steinkohlekraftwerke erhalten die Vergütung für die Produktionstätigkeit, die der Kapazitätsgarantie entspricht, die jede Produktionseinheit tatsächlich für das System bereitstellt.

Die Vergütung der **Übertragungstätigkeit** wird durch Verordnung festgelegt und unter Berücksichtigung der Kosten für Investitionen, Betrieb und Wartung der Anlagen sowie der sonstigen für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen Kosten bestimmt.

Die Vergütung der **Verteilungstätigkeit** wird durch Verordnung festgelegt und ermöglicht es, die jedem Beteiligten zu zahlende Vergütung nach folgenden Kriterien festzusetzen: Kosten für Investitionen, Betrieb und Wartung der Anlagen, durchlaufende Energie, Modell, das die Verteilungsgebiete beschreibt, Anreize für die Qualität der Versorgung und der Verringerung der Verluste.

Die Vergütung für die **Vermarktungstätigkeit**, die vom Tarifikunden zu entrichten ist, erfolgt unter Berücksichtigung der Kosten, die sich aus den für die Energieversorgung dieser Verbraucher als notwendig erachteten Tätigkeiten ergeben, sowie gegebenenfalls der Kosten im Zusammenhang mit Anreizprogrammen zur Nachfragesteuerung. Die Vergütung der Kosten für die Vermarktung an zugelassene Verbraucher wird zwischen den Händlern und ihren Kunden frei vereinbart.

### *Kosten des Stromsystems*

Als **ständige Kosten für den Systembetrieb** gelten: (i) Kosten, die infolge der Durchführung von Stromversorgungstätigkeiten in das System integriert werden können, (ii) anerkannte Kosten des Systembetreibers und des Marktbetreibers und (iii) die Betriebskosten der Comisión Nacional del Sistema Eléctrico (Nationale Kommission für das Stromsystem).

Als **Kosten der Diversifizierung und der Versorgungssicherheit** gelten die in Art. 30 Abs. 4 dieses Gesetzes genannten Prämien.

### ***Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (Gesetz 24/2013 über den Stromsektor) vom 26. Dezember 2013***

Mit dem Gesetz 24/2013 wurde in Titel III („Wirtschaftliche und finanzielle Nachhaltigkeit des Stromsystems“) eine neue Regelung für die Vergütung von Tätigkeiten der Erzeugung, Verteilung und Lieferung von Strom eingeführt, die am 28. Dezember 2013 in Kraft trat.

Art. 14 Abs. 5 des Gesetzes lautet:

„Die Vergütung der Erzeugungstätigkeit umfasst folgende Bestandteile:

a) An den Tages- und Intraday-Märkten gehandelter Strom wird auf der Grundlage des sich aus den eingeführten Mechanismen ergebenden Gleichgewichtspreises zwischen Angebot an und Nachfrage nach dem an diesen Märkten angebotenen Strom vergütet.

An bilateralen oder physischen Handelsmärkten oder an Terminmärkten gehandelter Strom wird auf der Grundlage des Preises der an den betreffenden Märkten verbindlich abgeschlossenen Handelsgeschäfte vergütet. Dieser Vergütungsbestandteil wird unter Berücksichtigung der in den Netzen entstandenen Verluste sowie der Kosten durch Beeinträchtigungen der normalen Funktionsweise des Angebotssystems festgelegt.

b) Leistungen zur Systemanpassung, die zur Gewährleistung einer angemessenen Versorgung der Verbraucher erforderlich sind.

Durch Verordnung wird festgelegt, welche Leistungen als Leistungen zur Systemanpassung gelten und wie sie vergütet werden, wobei zwischen verpflichtenden und fakultativen Leistungen unterschieden wird.

c) Gegebenenfalls die durch Erlass des Ministers für Industrie, Energie und Tourismus festzulegende Vergütung für den Kapazitätsmechanismus, die es ermöglicht, dem System eine angemessene Deckungsmarge zu verschaffen und Anreize für die Verfügbarkeit von steuerbarer Kapazität zu bieten.

d) Gegebenenfalls die zusätzliche Vergütung nach Absatz 6 für die Tätigkeit der Stromerzeugung in den Stromsystemen der außerhalb der Halbinsel liegenden Gebiete.

e) Gegebenenfalls die besondere Vergütung nach Absatz 7 für die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen, hocheffizienter Kraft-Wärme-Kopplung und Reststoffen.

### **Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens**

- 1 Die Klägerin ist ein Unternehmen der Kohleverstromung. Sie erwirbt Kohle über ein verbundenes Unternehmen, das die für den Weiterverkauf erworbenen Kohlepartien von der Kohlesteuer für steuerfrei erklärt; Steuertatbestand sei der Verbrauch.
- 2 Nach einer Prüfung vertrat die Steuerbehörde die Auffassung, dass der Steuertatbestand eingetreten und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt entstanden sei, als die Klägerin die zur Verstromung bestimmten Kohlepartien erworben habe; die Besteuerungsgrundlage sei nach dem oberen Heizwert der Kohle unabhängig von der tatsächlich für die Stromerzeugung verbrauchten Energie zu bestimmen. Aus diesen Gründen nahm die Steuerbehörde eine Neuveranlagung der Steuer vor und setzte gegen die Klägerin eine höhere Steuerschuld und entsprechende Verzugszinsen fest.
- 3 Am 7. April 2016 reichte die Klägerin beim Tribunal Económico Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan, im Folgenden: TEAC) eine Verwaltungsbeschwerde gegen den Kohlesteuerbescheid für das Steuerjahr 2013 ein, mit der sie Folgendes rügte: (i) die auf der Grundlage des oberen Heizwerts der Kohle bestimmte Besteuerungsgrundlage, da diese ihrer Ansicht nach nur unter Berücksichtigung des tatsächlich für die Verstromung verwendeten Heizwerts bestimmt werden sollte, (ii) die Besteuerung von 268 717,98 Tonnen Kohle, die das verbundene Unternehmen im Steuerjahr 2011 für steuerbefreit erklärt habe, weil sie für den Weiterverkauf bestimmt gewesen und später von der Klägerin für die Stromerzeugung verwendet worden seien, und (iii) die Vereinbarkeit der Verstromungskohlebesteuerung mit dem Unionsrecht.
- 4 In seiner Entscheidung vom 28. März 2019 entschied das TEAC Folgendes: (i) Bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für die Kohlesteuer werde nicht der

untere Heizwert der Kohle berücksichtigt; (ii) die Besteuerung von zunächst für den Weiterverkauf als steuerfrei erklärten Kohlepartien sei keine Doppelbesteuerung, wenn der Käufer sie für den Eigenverbrauch zur Stromerzeugung verwende, da dies den Steuertatbestand erfülle. Das TEAC äußerte sich (iii) nicht dazu, ob das Gesetzes 15/2012 vom 27. Dezember über steuerliche Maßnahmen zur nachhaltigen Energieversorgung, mit dem die Kohlesteuerbefreiung des Verbrauchs von Kohle zur Stromerzeugung abgeschafft wurde, mit dem Unionsrecht vereinbar sei.

- 5 Die Klägerin erhob beim vorlegenden Gericht eine verwaltungsgerichtliche Klage, mit der sie dieselben Fragen wie im Verwaltungsbeschwerdeverfahren aufwirft und um eine Vorlage zur Vorabentscheidung über die Vereinbarkeit des Gesetzes 15/2012 mit dem Unionsrecht ersucht.

#### **Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens**

- 6 Die Argumente der Parteien sind in den im Verwaltungsverfahren abgegebenen Stellungnahmen angeführt.

#### **Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage**

- 7 Das vorlegende Gericht ist zu dem Schluss gekommen, dass, wenn der Steuersatz von der durch den Kohleverbrauch erzeugten Wärmeenergie, gemessen in Gigajoule, abhängt, kein Grund besteht, nur die tatsächlich für die Stromerzeugung verwendete Energie zu berücksichtigen. Es ist ferner der Ansicht, dass der Steuertatbestand erfüllt ist, wenn die Klägerin von ihrem verbundenen Unternehmen Kohle zur Verwendung bei der Stromerzeugung erwirbt.
- 8 Hingegen hat das vorlegende Gericht Zweifel daran, ob die im spanischen Recht vorgesehene Besteuerung des Verbrauchs von Kohle für die Stromerzeugung mit der europäischen Regelung zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom vereinbar ist.
- 9 Sollte die auf Kohle, die zum Verbrauch für die Stromerzeugung bestimmt ist, erhobene Steuer als nicht umweltpolitisch motiviert im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96/EG angesehen werden, wäre das spanische Gesetz mit dem Unionsrecht unvereinbar und der Bescheid der Steuerbehörde fehlerhaft.
- 10 Konkret hegt das vorlegende Gericht ernstliche Zweifel an der Art des mit dieser Steuer verfolgten Zwecks, da eine Steuer einen besonderen Zweck im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a nur dann verfolgt, wenn sie nicht ausschließlich einem budgetären Zweck dient – wie demjenigen, die Kosten des spanischen Stromsystems zu finanzieren. Dieser budgetäre Zweck ergibt sich daraus, dass das Gesetz 15/2012 selbst ausdrücklich regelt, dass die geschätzten Jahreseinnahmen aus den in diesem Gesetz angeführten Steuern nach den Gesetzen über den

allgemeinen Staatshaushalt für die Finanzierung der Kosten des Stromsystems im Sinne von Art. 16 des Gesetzes 54/1997 vom 27. November über den Stromsektor bereitzustellen sind.

- 11 Der in der Präambel des Gesetzes 15/2012 verankerte umweltpolitische Zweck spiegelt sich weder in der Struktur der Steuer wider, noch sind die Einnahmen aus der Steuer dazu bestimmt, die Umweltauswirkungen des Einsatzes von Kohle bei der Stromerzeugung zu verringern. Zudem scheint die Tatsache, dass die Verwendung eines hochgradig umweltschädlichen Energieerzeugnisses für die Stromerzeugung der Besteuerung unterliegt, nicht den Anforderungen an einen „besonderen Zweck“ der Steuer zu genügen, wenn man das auf Grenzpreise abstellende Preisfestlegungssystem auf dem Strommarkt und den Umstand berücksichtigt, dass mit Kohle betriebene Wärmekraftwerke nicht von den Vergütungen für die Erzeugungsgarantie ausgeschlossen werden, die zu ihrer wirtschaftlichen und finanziellen Nachhaltigkeit beitragen.