

**Zaak C-833/21**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

31 december 2021

**Verwijzende rechter:**

Audiencia Nacional (Spanje)

**Datum van verwijzing:**

14 december 2021

**Verzoekende partij:**

Endesa Generación, S. A.

**Verwerende partij:**

Tribunal Económico Administrativo Central (centrale economisch-administratieve rechtbank)

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Aanslag in de kolenbelasting die wordt geheven op het verbruik van kolen voor de opwekking van elektriciteit.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Verzoek om uitlegging, krachtens artikel 267 VWEU, van het begrip „milieubeleidsoverwegingen” in artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 in verband met de Spaanse belasting op steenkool die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit

**Prejudiciële vragen**

- 1) Is een nationale Spaanse regeling waarbij een belasting wordt ingesteld op steenkool die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, verenigbaar met

artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96/EG, wanneer weliswaar wordt gesteld dat deze belasting als doelstelling heeft het milieu te beschermen, maar deze doelstelling niet tot uiting komt in de structuur van de belasting, en de opbrengst ervan wordt gebruikt om de kosten van het elektriciteitssysteem te financieren?

2) Kan de milieudoelstelling worden geacht concreet gestalte te krijgen in de structuur van de belasting door de vaststelling van de belastingtarieven op basis van de calorische waarde van de bij de elektriciteitsproductie gebruikte steenkool?

3) Wordt de milieudoelstelling bereikt door het loutere feit dat belastingen worden geheven op bepaalde niet-hernieuwbare energieproducten en niet op het gebruik van producten die als minder schadelijk voor het milieu worden beschouwd?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

#### ***Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit***

Volgens de tweede overweging beoogt deze richtlijn elektriciteit en energieproducten aan een minimumbelasting te onderwerpen, teneinde de goede werking van de interne markt te verzekeren.

De belasting op elektriciteit wordt vastgesteld op het eindverbruik, zodat in artikel 14, lid 1, onder a), van de richtlijn is bepaald dat de lidstaten „energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren” vrijstellen van belasting. Op grond van hetzelfde lid kunnen de lidstaten om redenen van milieubeleid deze producten aan belasting onderwerpen zonder de in de richtlijn vastgestelde minimumbelastingniveaus in acht te hoeven nemen.

### ***Rechtspraak van het Hof van Justitie***

In het arrest van 7 maart 2018, Cristal Union (C-31/17), heeft het Hof van Justitie zich uitgesproken over het dwingende karakter van de vrijstellingen van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, door het volgende te verklaren:

„25 Aangezien de vrijstellingen die de lidstaten in het kader van de belastingheffing op energieproducten en elektriciteit moeten toepassen, op limitatieve wijze worden opgesomd in artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96 [...], kunnen deze bepalingen dus niet ruim worden uitgelegd omdat anders elke nuttige werking aan de bij deze richtlijn ingevoerde geharmoniseerde belasting wordt ontnomen.

26 Dat neemt niet weg dat, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, artikel 14, lid 1, onder a), eerste volzin, van richtlijn 2003/96, door de verplichte vrijstelling van energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit aan de lidstaten op te leggen, voorziet in een nauwkeurige en onvoorwaardelijke verplichting, zodat deze bepaling aan particulieren het recht toekent om haar voor de nationale rechterlijke instanties rechtstreeks in te roepen [...].

27 Voorts zij opgemerkt dat de Uniewetgever de lidstaten de mogelijkheid heeft willen bieden om van deze regeling van verplichte vrijstelling af te wijken, en wel op uitdrukkelijke wijze in artikel 14, lid 1, onder a), tweede volzin, van richtlijn 2003/96, waarin is bepaald dat de lidstaten de energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit, uit milieubeleidsoverwegingen aan belasting kunnen onderwerpen, en in artikel 21, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn, volgens welk de lidstaten die de door kleine elektriciteitsproducenten geproduceerde elektriciteit vrijstellen, belasting dienen te heffen op de voor de productie van die elektriciteit gebruikte energieproducten.”

Met betrekking tot de eisen waaraan een heffing moet voldoen om een specifiek doel te hebben, zoals milieubeleidsoverwegingen, wordt in het arrest van 5 maart 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, onder verwijzing naar het identieke begrip in artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, het volgende gesteld:

„37 Met betrekking tot de eerste van deze voorwaarden, de enige waarop de prejudiciële vragen betrekking hebben, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 een ander dan een louter begrotingstechnisch doel is [...].

41 Opdat op basis van de vooraf vastgestelde besteding van de opbrengst van een belasting op accijnsgoederen kan worden aangenomen dat deze belasting een specifiek doeleinde in de zin van die bepaling heeft, dient de betrokken belasting uit zichzelf de verwezenlijking van het ingeroepen specifieke doeleinde te waarborgen en dient er dus een rechtstreeks verband te bestaan tussen de aanwending van de opbrengsten van de belasting en dat specifieke doeleinde [...].

42 Bij het ontbreken van een dergelijke vooraf vastgestelde besteding van de opbrengsten, kan een belasting op accijnsgoederen slechts worden geacht een specifiek doeleinde te hebben in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, indien deze belasting qua structuur, met name de belastbare materie of het belastingtarief, zodanig is opgezet dat zij de handelwijze van de belastingplichtigen beïnvloedt op een wijze die de verwezenlijking van het ingeroepen specifieke doeleinde mogelijk maakt, bijvoorbeeld door de betrokken producten zwaar te belasten teneinde het verbruik ervan tegen te gaan [...].”

## **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

### ***Wet 22/2005 van 18 november 2005***

Deze wet heeft richtlijn 2003/96/EG omgezet in Spaans recht en heeft door middel van een wijziging van wet 38/1992 van 28 december 1992 inzake accijnzen, waarbij titel III, „Bijzondere kolenbelasting”, werd ingevoegd, een kolenbelasting ingevoerd.

Het belastbare feit is de levering van steenkool tot verbruik, hoewel bij artikel 79, lid 3, van wet 38/1992 vrijstelling van belasting wordt verleend voor leveranties van steenkool tot verbruik voor de opwekking van elektriciteit en voor warmtekrachtkoppeling.

De maatstaf van heffing van de belasting is de energie-inhoud van de kolen waarop de belastbare transacties betrekking hebben, uitgedrukt in gigajoule, en het belastingtarief bedraagt 0,15 euro per gigajoule.

### ***Wet 15/2012 van 27 december inzake fiscale maatregelen voor duurzame energie***

Met deze wet werd de in artikel 79, lid 3, van wet 38/1992 bedoelde vrijstelling voor het verbruik van kolen die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit en warmtekrachtkoppeling afgeschaft.

Deze wet voorzag ook in een belastingtarief van 0,65, hoewel later, bij Real Decreto ley (koninklijk wetsbesluit) 9/2013, van 12 juli, tot vaststelling van dringende maatregelen om de financiële stabiliteit van het elektriciteitssysteem te waarborgen, een verlaagd tarief van 0,15 per gigajoule werd ingevoerd voor kolen die bestemd zijn voor professioneel gebruik, op voorwaarde dat zij niet worden gebruikt in warmtekrachtkoppelingsprocessen en voor directe of indirecte opwekking van elektriciteit. Dit koninklijk wetsbesluit regelt de belasting op de levering van steenkool die bestemd is om in een warmtekrachtkoppelingsinstallatie te worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit en nuttige thermische energie, waarbij de genoemde belastingtarieven worden gebaseerd op het percentage steenkool dat wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, gemeten aan de generatorterminals, en van nuttige thermische energie, teneinde te voldoen aan de rechtspraak van het Hof op dit punt.

Wet 15/2012 bepaalt in haar tweede aanvullende bepaling „kosten van het elektriciteitssysteem” dat in de Leyes de Presupuestos Generales del Estado (algemene rijksbegroting) van elk jaar een bedrag gelijk aan de som van i) de geraamde jaarlijkse inkomsten van de staat uit de in die wet opgenomen belastingen en heffingen en ii) de geraamde inkomsten uit de veiling van broeikasgasemissierechten, met een maximum van 500 miljoen euro, zal worden toegewezen voor de financiering van de kosten van het elektriciteitssysteem

waarin is voorzien in wet 54/1997, van 27 november, betreffende de elektriciteitssector.

Wat de doelstelling van wet 15/2012 betreft, luidt de preambule als volgt: „Deze wet heeft tot doel ons fiscaal stelsel af te stemmen op een efficiënter en respectvoller gebruik van het milieu en op duurzame ontwikkeling, waarden die tot deze fiscale hervorming hebben geïnspireerd en als zodanig in overeenstemming zijn met de basisbeginselen van het fiscale beleid, het energiebeleid en, uiteraard, het milieubeleid van de Europese Unie.

De toenemende impact van de productie en het verbruik van energie op de ecologische duurzaamheid in de hedendaagse samenleving vereist een wet- en regelgevend kader dat aan alle actoren de goede werking van het energiemodel garandeert, waardoor eveneens wordt bijgedragen aan het behoud van ons rijke ecologische erfgoed.

De primaire grondslag van deze wet wordt gevormd door artikel 45 van de grondwet, dat van de bescherming van ons milieu een van de richtsnoeren voor het sociaal en economisch beleid maakt. Een van de hoofddoelstellingen van deze fiscale hervorming is dus de internalisering van de uit de productie van elektriciteit voortvloeiende milieukosten en opslag van verbruikte splijtstof of radioactief afval. Op die manier moet deze wet een stimulans betekenen voor de verbetering van onze energie-efficiëntieniveaus, terwijl hij tegelijk een beter beheer van de natuurlijke hulpbronnen waarborgt en het nieuwe model van duurzame ontwikkeling zowel in sociaal-economisch als ecologisch opzicht blijft versterken.

De huidige hervorming draagt ook bij tot de integratie van het milieubeleid in ons belastingstelsel, dat zowel voorziet in specifieke milieubelastingen als in de mogelijkheid om het milieu-element op te nemen in andere reeds bestaande belastingen.

De waarden en doelstellingen die aan deze wet ten grondslag liggen, zijn transversaal en moeten derhalve de hoeksteen vormen van de samenhang van de sectorale maatregelen, met name wanneer deze betrekking hebben op de energiesector, die zo'n grote economische en milieu-impact heeft op het land.

Daartoe worden door de wet drie nieuwe belastingen ingevoerd: de belasting op de waarde van de elektriciteitsproductie, de belasting op de productie van gebruikte splijtstof en gebruikt radioactief afval ten gevolge van de opwekking van kernenergie en de belasting op de opslag van gebruikte splijtstof en gebruikt radioactief afval in centrale faciliteiten. Verder wordt een heffing op het gebruik van binnenwateren voor de productie van elektriciteit ingevoerd. Ten slotte worden de belastingtarieven voor aardgas en kolen gewijzigd en worden de vrijstellingen voor bij de productie van elektriciteit en bij de warmtekrachtkoppeling van elektriciteit en nuttige warmte gebruikte energieproducten afgeschaft [...].”

Wet 15/2012 handhaafde de vrijstellingen van de belasting op minerale oliën voor de productie van elektriciteit in elektriciteitscentrales of de productie van elektriciteit of de warmtekrachtkoppeling in thermische centrales op basis van brandstoffen die binnen haar toepassingsgebied vallen, waaronder aardgas en diesel.

***Wet 54/1997, van 27 november 1997, betreffende de elektriciteitssector***

Deze wet regelde de kosten en de financiering van het elektriciteitssysteem.

*Vergoeding van activiteiten in verband met het elektriciteitssysteem*

Wat de vergoeding voor de **productieactiviteit** betreft, zijn de volgende bepalingen vastgesteld:

- (a) Op basis van de prijs die door de verschillende productie-eenheden aan de marktexploitant wordt geboden, wordt de elektriciteit vergoed volgens de marginale prijs die overeenkomt met het aanbod van de laatste productie-eenheid die in het systeem moest worden opgenomen om aan de vraag naar elektriciteit te voldoen.
- b) Er wordt een vergoeding betaald voor het gegarandeerde vermogen dat elke productie-eenheid daadwerkelijk aan het systeem levert, en dat wordt vastgesteld met inachtneming van de aangetoonde beschikbaarheid en de technologie van de installatie, zowel op middellange als op lange termijn en in elke dienstregelperiode, waarbij de prijs wordt bepaald op basis van de capaciteitsbehoeften van het systeem op lange termijn.
- (c) vergoedingen worden betaald voor ondersteunende diensten in verband met de elektriciteitsproductie die nodig zijn om een toereikende levering aan de consument te waarborgen.

Kolengestookte thermische centrales ontvangen een vergoeding voor hun productieactiviteit die overeenstemt met het gegarandeerde vermogens dat elke productie-eenheid daadwerkelijk aan het systeem levert.

De vergoeding voor de **transmissieactiviteit** wordt bij verordening vastgesteld en wordt bepaald op basis van de investerings-, exploitatie- en onderhoudskosten van de installaties en de andere kosten die nodig zijn om de activiteit uit te voeren.

De vergoeding van de **distributieactiviteit** zal bij verordening worden vastgesteld en maakt het mogelijk de aan elke partij te betalen vergoeding vast te stellen op basis van de volgende criteria: de investerings-, exploitatie- en onderhoudskosten van de installaties, de hoeveelheid energie die in omloop wordt gebracht, de geografische kenmerken van de distributiegebieden en de [financiële] prikkels in verband met de kwaliteit van de voorziening en de beperking van de verliezen.

Bij de vergoeding van de **marketingactiviteit** die de afnemers volgens het tarief moeten betalen, wordt rekening gehouden met de kosten die voortvloeien uit de activiteiten die noodzakelijk worden geacht voor de levering van energie aan die afnemers, alsmede, in voorkomend geval, de kosten in verband met programma's die [financiële] prikkels bevatten met betrekking tot het beheer van de vraagzijde. De vergoeding van de kosten van de afzet aan gekwalificeerde consumenten wordt vrij overeengekomen tussen de handelaren en hun afnemers.

#### *Kosten van het elektriciteitssysteem*

Als **permanente systeemexploitatiekosten worden beschouwd**: i) de kosten die, omdat zij bestemd zijn voor de ontwikkeling van activiteiten in verband met de levering van electriciteit in het systeem kunnen worden opgenomen, ii) de kosten die zijn toe te rekenen aan de netbeheerder en de marktbeheerder, en iii) de exploitatiekosten van de Comisión Nacional del Sistema Eléctrico (nationale commissie voor het elektriciteitssysteem).

De in artikel 30, lid 4, van deze wet bedoelde premies worden beschouwd als **kosten voor diversificatie en continuïteit van de voorziening**.

#### ***Wet 24/2013, van 26 december, betreffende de elektriciteitssector***

Wet 24/2013 heeft in titel III „economische en financiële duurzaamheid van het elektriciteitssysteem” een nieuwe vergoedingsregeling vastgesteld voor activiteiten gericht op de productie, distributie en levering van elektriciteit, die op 28 december 2013 in werking is getreden.

Artikel 14, lid 5, luidt als volgt:

„De productievergoeding omvat de volgende elementen:

a) elektriciteit die wordt verhandeld op de day-ahead- en de intradaymarkt. De elektriciteit die op de day-ahead- en de intradayveilingmarkten wordt verhandeld, wordt vergoed op basis van de door de ingevoerde mechanismen tot stand gekomen evenwichtsprijs tussen vraag naar en aanbod van elektriciteit op die markten.

De op bilaterale of fysieke markten of termijnmarkten verhandelde elektriciteit wordt vergoed op basis van de prijs van de transacties die op de betrokken markten definitief overeengekomen zijn. Bij de vaststelling van dit vergoedingselement wordt rekening gehouden met de verliezen die zich op de netwerken voordoen en met de kosten als gevolg van verstoringen van de normale werking van het aanbodssysteem.

(b) balanceringsdiensten, waaronder weinig frequente diensten en systeembalanceringsdiensten die noodzakelijk zijn om voor de consument een adequate voorziening te waarborgen.



In de verordeningen wordt bepaald welke diensten als systeembalanceringsdiensten worden beschouwd en hoe deze worden vergoed, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen verplichte en facultatieve diensten.

c) Indien van toepassing, de vergoeding op grond van het capaciteitsmechanisme, die wordt vastgesteld bij besluit van de minister van Industrie, Energie en Toerisme, waardoor het systeem een adequate dekkingsmarge krijgt en de beschikbaarheid van beheersbare capaciteit wordt gestimuleerd..

d) indien van toepassing, de in lid 6 bedoelde aanvullende vergoeding voor het opwekken van elektriciteit ten behoeve van de elektriciteitsnetten van de buiten het Spaanse schiereiland gelegen gebieden.

(e) indien van toepassing, de in lid 7 bedoelde specifieke vergoeding voor het opwekken van elektriciteit uit hernieuwbare bronnen, hoogrenderende warmtekrachtkoppeling en reststoffen.”

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding**

- 1 Verzoekster is een onderneming die zich bezighoudt met de opwekking van elektriciteit door middel van het gebruik van steenkool. Verzoekster verwerft de kolen via een verbonden vennootschap die de voor wederverkoop bestemde partijen steenkool vrijstelt van kolenbelasting, aangezien het belastbare feit het verbruik is.
- 2 Na een controle was de belastingdienst van mening dat het belastbare feit zich had voorgedaan en de belasting verschuldigd was geworden op het tijdstip waarop verzoekster de kolen had verworven om deze te gebruiken voor de opwekking van elektriciteit, en dat de maatstaf van heffing van de belasting moest worden bepaald op basis van de calorische bovenwaarde van de kolen, ongeacht de daadwerkelijk voor de opwekking van elektriciteit gebruikte energie. Om die redenen heeft de belastingdienst een nieuwe aanslag vastgesteld en van verzoekster een hoger bedrag aan belasting en de toepasselijke vertragingsrente gevorderd.
- 3 Verzoekster heeft op 7 april 2016 bij de Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) een economisch-administratief beroep ingesteld tegen de aanslag kolenbelasting over het belastingjaar 2013, waarbij zij opkomt tegen i) de maatstaf van heffing die is vastgesteld op basis van de calorische bovenwaarde van de kolen, aangezien deze maatstaf volgens haar enkel moet worden vastgesteld op basis van de calorische waarde die daadwerkelijk bij de elektriciteitsproductie wordt gebruikt, (ii) de belasting over 268 717,98 ton kolen die de verbonden onderneming in het belastingjaar 2011 had omdat zij bestemd waren voor wederverkoop, en die verzoekster vervolgens had gebruikt voor de productie van elektriciteit, en iii) de verenigbaarheid met het EU-recht van de belasting op kolen die worden verbruikt voor de productie van elektriciteit.



- 4 In zijn besluit van 28 maart 2019 heeft de TEAC (i) geweigerd om de lagere calorische waarde van steenkool in aanmerking te nemen bij de vaststelling van de maatstaf van heffing van de belasting op steenkool, (ii) geoordeeld dat er geen sprake is van dubbele belastingheffing bij de belasting van partijen steenkool die aanvankelijk als vrijgesteld waren aangemerkt omdat zij bestemd waren voor wederverkoop, wanneer de koper deze kolen bestemt voor zelfverbruik ten behoeve van de opwekking van elektriciteit, (iii) zich niet uitgesproken over de verenigbaarheid met de EU-wetgeving van wet 15/2012 van 27 december 2012 betreffende fiscale maatregelen voor duurzame energie, waarbij de vrijstelling van kolenbelasting op het verbruik van kolen voor elektriciteitsopwekking wordt afgeschaft.
- 5 Verzoekster heeft bij de verwijzende rechter een administratief beroep ingesteld, waarin zij dezelfde punten aan de orde stelt als in de economisch-administratieve procedure en verzoekt om een prejudiciële beslissing over de verenigbaarheid van wet 15/2012 met het recht van de Unie.

#### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 6 De argumenten van partijen zijn uiteengezet in de standpunten die zij tijdens de administratieve procedure hebben ingenomen.

#### **Korte motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

- 7 De verwijzende rechter is van oordeel dat, indien het belastingtarief afhangt van de calorische energie die door het verbruik van steenkool wordt opgewekt, gemeten in gigajoule, er geen reden is om alleen rekening te houden met de energie die daadwerkelijk wordt gebruikt voor de opwekking van elektriciteit. Ook is hij van mening dat het belastbare feit heeft plaatsgevonden toen verzoekster van haar verbonden onderneming steenkool verwierf voor gebruik bij de productie van elektriciteit.
- 8 De verwijzende rechter betwijfelt of de in de Spaanse wettelijke regeling voorziene belasting op het verbruik van kolen voor de opwekking van elektriciteit verenigbaar is met de Europese regeling tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit.
- 9 Indien zou worden aangenomen dat de belasting op kolen, die wordt geheven op kolen die zijn bestemd voor gebruik bij de opwekking van elektriciteit, geen milieudoelstelling heeft in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96/EG, zou de Spaanse wet onverenigbaar zijn met het Unierecht en zou de aanslag van de belastingdienst onjuist zijn.
- 10 Meer bepaald heeft de verwijzende rechter ernstige twijfels over de aard van het doel van deze belasting, aangezien een belasting slechts een specifiek doel in de zin van artikel 14, lid, onder a), van de richtlijn nastreeft wanneer zij niet

uitsluitend een budgettair doel dient, zoals de financiering van de kosten van het Spaanse elektriciteitsnet. Een dergelijk budgettair doel blijkt duidelijk uit het feit dat wet 15/2012 zelf uitdrukkelijk bepaalt dat een raming van de jaarlijkse opbrengst van de in die wet opgenomen belastingen door de algemene rijksbegroting wordt bestemd voor de financiering van de kosten van het elektriciteitssysteem, zoals bepaald in artikel 16 van wet 54/1997 van 27 november 1997 betreffende de elektriciteitssector.

- 11 De milieudoelstelling die in de preambule van wet 15/2012 wordt aangekondigd, komt niet tot uiting in de structuur van de belasting, en de opbrengsten ervan zijn evenmin bestemd om de milieueffecten van het gebruik van steenkool voor de elektriciteitsproductie te verminderen. Bovendien lijkt het feit dat het gebruik van een zeer vervuilend energieproduct voor de opwekking van elektriciteit wordt belast, niet te voldoen aan de noodzakelijke vereisten voor een belasting met een specifiek doel, gelet op het marginalistische prijsbepalingssysteem op de elektriciteitsmarkt en het feit dat kolengestookte elektriciteitscentrales niet zijn uitgesloten van de productiegarantiebetalingen die bijdragen tot hun economische en financiële duurzaamheid.