

**Sag C-833/21****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

31. december 2021

**Forelæggende ret:**

Audiencia Nacional (Spanien)

**Afgørelse af:**

14. december 2021

**Sagsøger:**

Endesa Generación, S. A.

**Sagsøgt:**

Tribunal Económico Administrativo Central

**Hovedsagens genstand**

Fastsættelse af den kulafgift, der pålægges selskabets forbrug ved produktion af elektricitet.

**Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen**

Anmodning om fortolkning i henhold til artikel 267 TEUF af begrebet »miljøpolitiske hensyn« i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, i forhold til den spanske afgift på kul, der anvendes til produktion af elektricitet.

**Præjudicielle spørgsmål**

1) Er den spanske nationale lovgivning, der indfører en afgift på kul til produktion af elektricitet, forenelig med artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96/EF, når det heri angives, at den har til formål at beskytte miljøet, men dette formål ikke er afspejlet i afgiftens struktur, og provenuet anvendes til at finansiere omkostningerne ved elektricitetssystemet?

- 2) Kan det antages, at det miljømæssige formål kan anses for at komme konkret til udtryk i afgiftens struktur ved, at afgiftssatserne er fastsat i forhold til brændværdien af det kul, der anvendes til produktion af elektricitet?
- 3) Er det miljømæssige formål opnået alene ved, at der indføres afgifter på visse ikke-vedvarende energiprodukter, og anvendelsen af dem, der anses for mindre skadelige for miljøet, ikke pålægges afgift?

### **Anførte EU-retlige forskrifter**

#### ***Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet***

Ifølge anden betragtning til direktivet tilsigter dette direktiv at undergive elektricitet og andre energiprodukter en minimumsbeskatning af hensyn til de krav, der er forbundet med et velfungerende indre marked.

Beskatning af elektricitet indføres på det endelige forbrug, således at direktivets artikel 14, stk. 1, litra a), bestemmer, at medlemsstaterne fritager »energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet, og elektricitet, der anvendes til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet« for beskatning. Ifølge samme stykke kan medlemsstaterne imidlertid af miljøpolitiske hensyn beskatte disse produkter uden at overholde de minimumsafgiftssatser, der er fastsat i direktivet.

### ***Domstolens retspraksis***

I dom af 7. marts 2018, C-31/17, *Cristal Union*, udtalte Domstolen sig om den obligatoriske karakter af fritagelserne i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, idet den fastslog følgende:

»25 Eftersom artikel 14, stk. 1, i direktiv 2003/96 indeholder en udtømmende opregning af de fritagelser, som er obligatoriske for medlemsstaterne inden for rammerne af beskatningen af energiprodukter og elektricitet [...], skal dettes bestemmelser heller ikke fortolkes udvidende, idet den harmoniserede beskatning, som er indført ved dette direktiv, ellers ville blive frataget enhver effektiv virkning.

26 Som Domstolen allerede har fastslået, fastsætter artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, idet den pålægger medlemsstaterne en obligatorisk fritagelse for energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, imidlertid en tilstrækkeligt præcis og ubetinget forpligtelse, således at borgerne i medfør af denne bestemmelse tillægges en ret til at påberåbe sig denne direkte for de nationale retter [...].

27 Desuden skal det bemærkes, at når EU-lovgiver har villet give medlemsstaterne mulighed for at fravige denne obligatoriske fritagelsesordning, har lovgiver udtrykkeligt fastsat dette, henholdsvis i artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96, hvorefter medlemsstaterne af miljøpolitiske hensyn kan beskatte energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, og i dette direktivs artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, hvorefter medlemsstater, der fritager elektricitet produceret af mindre elektricitetsproducenter, skal lægge afgift på de energiprodukter, der anvendes til fremstilling af denne elektricitet.«

Hvad angår de betingelser, som en afgift skal opfylde for at have et særligt formål, nemlig at fremme miljøpolitiske hensyn, fremgår det af *dom af 5. marts 2015, Statoil Fuel Pension Retail, C-553/13*, idet der henvises til det identiske begreb i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118:

»37 Hvad angår den første af disse betingelser, som er den eneste, der er omhandlet i de forelagte spørgsmål, fremgår det af Domstolens praksis, at et særligt formål som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, er et andet formål end et rent budgetmæssigt [...].

41 For at en forhåndsallokering af indtægterne fra en afgift, som pålægges punktafgiftspligtige varer, kan gøre det muligt at anse denne afgift for at forfølge et særligt formål som omhandlet i samme bestemmelse, er det vigtigt, at den omhandlede afgift i sig selv har til formål at virkeliggøre det påberåbte særlige formål, og at der dermed er en direkte forbindelse mellem anvendelsen af afgiftsindtægterne og det nævnte særlige formål [...].

42 Såfremt der ikke findes en sådan mekanisme til forhåndsallokering af indtægterne, kan en afgift på punktafgiftspligtige varer kun anses for at forfølge et særligt formål som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, hvis denne afgift for så vidt angår dens struktur, herunder beregningsgrundlaget eller afgiftssatsen, er udformet på en sådan måde, at den påvirker de afgiftspligtiges adfærd i en sådan retning, at det påberåbte særlige formål kan virkeliggøres, f.eks. ved at pålægge de omhandlede varer en høj beskatning for at søge at begrænse anvendelsen heraf [...].«

### **Anførte nationale forskrifter**

#### ***Ley 22/2005, de 18 de noviembre (lov nr. 22/2005 af 18. november 2005)***

Ved denne lov er direktiv 2003/96/EF gennemført i spansk ret, og kulafgiften blev indført ved ændringen af Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de impuestos especiales (lov nr. 38/1992 af 28. december 1993 om punktafgifter), hvorved der blev indføjet et afsnit III »Særlig afgift på kul«.

Den afgiftsudløsende begivenhed består i kullet overgang til forbrug, selv om artikel 79, stk. 3, i lov nr. 38/1992 fritager de transaktioner, der udgjorde overgang

til forbrug af kul, når de indebar, at kullet skulle anvendes til produktion af elektricitet og kraftvarmeproduktion af elektricitet og varme.

Afgiftsgrundlaget udgøres af den energimæssige styrke i det kul, der er omfattet af afgiften, udtrykt i gigajoule, og afgiftssatsen var 0,15 EUR pr. gigajoule.

***Ley 15/2012, de 27 de diciembre de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (lov nr. 15/2012 om skatte- og afgiftsmæssige foranstaltninger til bæredygtig energi)***

Ved denne lov blev fritagelsen i henhold til artikel 79, stk. 3, i lov 38/1992 for forbrug af kul til produktion af elektricitet og kraftvarmeproduktion af elektricitet og varme ophævet.

Denne lov fastsatte ligeledes en afgiftssats på 0,65 EUR, men efterfølgende og ved Real Decreto ley 9/2013, de 12 de julio (kongeligt lovdekret nr. 9/2013 af 12. juli 2013), hvorved der fastsættes hasteforanstaltninger til sikring af den finansielle stabilitet i elektricitetssystemet, blev der indført en reduceret sats på 0,15 EUR pr. gigajoule for kul til erhvervmæssig brug, for så vidt som den ikke anvendes i processer til kraftvarmeproduktion og direkte eller indirekte produktion af elektricitet. Det nævnte kongelige dekret fastsatte en ramme for beskattningen af kulleverancer til brug i kraftvarmeverker til produktion af elektricitet og anvendelig termisk energi, idet de ovennævnte afgiftssatser blev anvendt i forhold til den procent af kullet, der skulle henføres til den produktion af elektricitet, der blev målt på generatorerne og den anvendelige termiske energi, hvorved den tilpassede sig Den Europæiske Unions Domstols retspraksis på dette punkt.

Lov nr. 15/2012 fastsatte i sin anden tillægsbestemmelse »omkostning ved elektricitetssystemet«, at de offentlige finanslove hvert år skulle finansiere omkostningerne til det elektricitetssystem, der er fastsat i lov nr. 54/1997 af 27. november 1997 om elektricitetssektoren, et beløb svarende til i) statens årlige indtægter fra de gebyrer og afgifter, der er omhandlet i denne lov, og ii) det anslåede provenu fra auktionen af drivhusgasemissionskvoter med et maksimum på 500 mio. EUR.

Hvad angår formålet med lov nr. 15/2012 fremgår følgende af præamblen: »Formålet med denne lov er at tilpasse vores skatte- og afgiftssystem til en mere effektiv og miljøvenlig udnyttelse og bæredygtig udvikling, værdier, der ligger til grund for denne skattereform, og som sådan er i overensstemmelse med de grundlæggende principper, der regulerer Den Europæiske Unions skatte- og energipolitik og naturligtvis miljøpolitik.

I dagens samfund kræver den stigende indvirkning af energiproduktionen og -forbruget på den miljømæssige bæredygtighed en lovgivnings- og reguleringsramme, der sikrer alle aktører en velfungerende energimodel, som desuden bidrager til at bevare vores rige miljøarv.

Grundlaget for denne lov skal findes i forfatningens artikel 45, som bestemmer, at beskyttelsen af vort miljø er tænkt som et af hovedprincipperne for den sociale og økonomiske politik. En af akserne i denne skattereform er således at internalisere de miljøomkostninger, der skyldes elektricitetsproduktion og oplagring af brugt nukleart brændsel eller radioaktivt affald. Derved skal denne lov tjene som et incitament til at forbedre vores energieffektivitet og samtidig sikre en bedre forvaltning af naturressourcerne og en fortsat styrkelse af den nye model for bæredygtig udvikling, både ud fra et økonomisk og socialt synspunkt samt ud fra et miljømæssigt synspunkt.

Denne reform medvirker desuden til, at miljøpolitikken integreres i vores skatte- og afgiftssystem, hvori både miljøafgifter og muligheden for at integrere miljøelementet i andre allerede eksisterende skatter er omfattet.

De værdier og mål, der ligger til grund for denne lov, er tværgående og bør derfor være en grundlæggende akse for sammenhængen i sektorforanstaltningerne, især når de berører en sektor med en så stor økonomisk og miljømæssig betydning for landet som energisektoren.

Til dette formål regulerer denne lov tre nye afgifter: afgiften på værdien af produktionen af elektricitet, afgiften på produktionen af brugt nukleart brændsel og radioaktivt affald fra produktion af kernekraft og afgiften på oplagring af brugt nukleart brændsel og radioaktivt affald i centraliserede anlæg, der indføres et gebyr for brug af indvand til elektricitetsproduktion, de afgiftssatser, der er fastsat for naturgas og kul, ændres, og fritagelserne for energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet og til kraftvarmeproduktion af elektricitet og nyttevarme, afskaffes [...].«

Lov nr. 15/2012 opretholdt fritagelserne for mineralolieafgift for produktion af elektricitet på kraftvarmeverker eller produktion af elektricitet eller kraftvarmeproduktion af elektricitet og varme i kombinerede anlæg for brændstoffer, der er omfattet af lovens anvendelsesområde, herunder naturgas og dieselolie.

*Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (lov nr. 54/1997 af 27. november 1997 om elektricitetssektoren)*

Denne lov regulerede omkostningerne og finansieringen af elektricitetssystemet.

*Vederlag for aktiviteter i forbindelse med elektricitetssystemet*

For så vidt angår vederlaget for **produktionsvirksomheden** bestemmes følgende:

a) På grundlag af den pris, der tilbydes markedsoperatøren for de forskellige produktionsenheder, betales elektriciteten på grundlag af den marginale pris, der svarer til det tilbud, der er afgivet af det sidste produktionsanlæg, hvis indtræden i ordningen har været nødvendig for at imødekomme efterspørgslen på elektricitet.

b) Der skal betales for den effektgaranti, som hver produktionsenhed reelt leverer til systemet, og som skal fastsættes under hensyntagen til anlæggets dokumenterede tilgængelighed og teknologi, både på mellemlang og lang sigt og i hver planlægningsperiode, og prisen fastsættes i overensstemmelse med systemets langsigtede kapacitetsbehov.

c) Der skal betales for de ydelser, der supplerer produktionen af elektricitet, og som er nødvendige for at sikre en tilstrækkelig forsyning af forbrugeren.

De termiske kulfyrede kraftværker modtager en godtgørelse for produktionsaktiviteten svarende til den garanterede effekt, som hver produktionsenhed faktisk leverer til systemet.

I forbindelse med **transmissionsaktiviteten** fastsættes vederlaget ved bekendtgørelse og under hensyntagen til omkostningerne til investering, drift og vedligeholdelse af anlæggene samt andre omkostninger, der er nødvendige for at ved lov udføre aktiviteten.

Vederlaget for **distributionsaktiviteten** vil blive fastsat ved bekendtgørelse og vil gøre det muligt at fastsætte vederlaget for hvert emne i henhold til følgende kriterier: omkostninger ved investering, drift og vedligeholdelse af faciliteterne, cirkuleret energi, model, der kendetegner distributionsområderne, incitamenter, der modsvarer kvaliteten af udbuddet og reduktion af tab.

Vederlaget for den **markedsføringsaktivitet**, som kunderne skal betale til en takst, beregnes på grundlag af de omkostninger, der er forbundet med de aktiviteter, som de anser for nødvendige for at levere energi til disse forbrugere, og i givet fald de omkostninger, der er forbundet med programmer til fremme af styringen af efterspørgslen. Godtgørelsen af omkostningerne ved markedsføring til støtteberettigede forbrugere aftales frit mellem markedsføringsvirksomhederne og deres kunder.

#### *Omkostninger ved elektricitetssystemet*

Følgende skal betragtes som **permanente omkostninger ved systemets drift**: i) omkostninger, der kan indgå i systemet som følge af udførelsen af elektricitetsforsyningsaktiviteter, ii) omkostninger, der er anerkendt af systemoperatøren og markedsoperatøren, og iii) driftsomkostningerne for Comisión Nacional del Sistema Eléctrico (den nationale kommission for elektricitetssystemet).

De præmier, der er omhandlet i artikel 30, stk. 4, i denne lov, betragtes som **omkostninger til diversificering og forsyningsikkerhed**.

***Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (lov nr. 24/2013 af 26. december 2013 om elektricitetssektoren)***

Ved lov nr. 24/2013 blev der i afsnit III om »elektricitetssystemets økonomiske og finansielle bæredygtighed« indført en ny ordning for vederlag af aktiviteter med henblik på produktion, distribution og forsyning af elektricitet, som trådte i kraft den 28. december 2013.

Dennes artikel 14, stk. 5, bestemmer:

»Vederlaget for produktionsvirksomheden består af følgende elementer:

a) For elektricitet, der handles på day-ahead og intraday-markederne, ydes vederlag på grundlag af en prisbalance mellem udbud og efterspørgsel af elektricitet på disse markeder, som følger af de mekanismer, der skal etableres.

For elektricitet, der handles på bilaterale eller fysiske markeder eller terminsmarkeder, ydes vederlag på grundlag af prisen for endeligt afsluttede transaktioner på de omhandlede markeder. Dette element af vederlaget fastsættes under hensyntagen til tabene i nettene og omkostninger som følge af forstyrrelser af udbudssystemets normale funktion.

b) Justeringsydelser som er nødvendige for at sikre en passende forbrugerforsyning.

Det fastlægges ved bekendtgørelse, hvilke ydelser der anses for at være justeringsydelser, samt deres vederlagsordning, idet der sondres mellem obligatoriske og frivillige ydelser.

c) Eventuelt vederlag for kapacitetsmekanismen, der skal fastsættes ved bekendtgørelse fra ministeren for industri, energi og turisme, som vil give systemet en passende dækningsmargen og tilskynde til at stille en rimelig mængde strøm til rådighed.

d) Eventuelt yderligere vederlag som omhandlet i stk. 6, for produktion af elektricitet i elektricitetsnet i ø- og enklaveområder.

e) Eventuelt det i stk. 7 omhandlede særlige vederlag for produktion af elektricitet fra vedvarende energikilder, højeffektive kraftvarmeanheder og restprodukter.«

**Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 1 Sagsøgeren er en virksomhed, der producerer elektricitet ved forbrug af kul. Sagsøgeren erhverver kullet gennem et koncernforbundet selskab, der fritager de elementer af det pågældende brændstof, der er købt til videresalg, fra kulafgiften, da den afgiftspligtige begivenhed er forbrug.

- 2 Efter en kontrol fandt skatte- og afgiftsmyndigheden, at afgiftspligten var indtrådt, og at afgiften forfaldt på det tidspunkt, hvor sagsøgeren erhvervede kulpartierne til forbrug i produktionen af elektriciteten, og at afgiftsgrundlaget skulle fastsættes i overensstemmelse med den højere brændværdi af kul, uafhængigt af den energi, der faktisk blev udnyttet til produktion af elektricitet. Af disse grunde foretog skatte- og afgiftsmyndigheden en ny ansættelse af afgiften og afkrævede sagsøgeren et forhøjet afgiftsbeløb samt morarenter.
- 3 Sagsøgeren indledte den 7. april 2016 en klageprocedure ved Tribunal Económico Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager, Spanien, herefter »TEAC«) over forligsaftalen vedrørende kulafgiften for regnskabsåret 2013, idet sagsøgeren anfægtede i) det beskatningsgrundlag, der er fastsat på grundlag af kuls bruttobrændværdi, da denne efter sagsøgerens opfattelse bør fastsættes ved kun at tage hensyn til den brændværdi, der faktisk anvendes til produktion af elektricitet, ii) beskatningen af 268 717,98 tons kul, som det forbundne selskab havde erklæret fritaget i 2011, fordi det var bestemt til videresalg, og som efterfølgende blev anvendt af sagsøgeren til produktion af elektricitet, og iii) foreneligheden med EU-retten af afgiften på kul, der forbruges til produktion af elektricitet.
- 4 I sin afgørelse af 28. marts 2019 i) afviste TEAC at tage hensyn til kuls lavere brændværdi ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for kulafgiften, ii) fastslog, at der ikke var tale om dobbeltbeskatning i forbindelse med beskatning af kulforsendelser, der tidligere var angivet som fritaget for videresalg, når køberen anvender dem til eget forbrug til produktion af elektricitet, da dette er den udløsende begivenhed for kulafgiften, og iii) afviste at tage stilling til, om lov 15/2012 af 27. december 2012 om skatte- og afgiftsmæssige foranstaltninger til bæredygtig energi, som afskaffede fritagelsen for kulafgift på forbrug af kul til produktion af elektricitet, var i overensstemmelse med EU-retten.
- 5 Sagsøgeren har anlagt en forvaltningsretlig sag ved den forelæggende ret, hvori sagsøgeren har stillet de samme spørgsmål som dem, der blev rejst under klageproceduren, og hvori sagsøgeren har anmodet om, at der forelægges et præjudicielt spørgsmål om foreneligheden af lov 15/2012 med EU-retten.

### **De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter**

- 6 Parternes argumenter er gengivet i deres standpunkter under den administrative procedure.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 7 Den forelæggende ret er nået frem til den konklusion, at hvis afgiftssatsen afhænger af den varmeenergi, som kulforbruget frembringer, målt i gigajoule, er der ingen grund til kun at tage hensyn til den varmeenergi, der rent faktisk anvendes til produktion af elektricitet. Kommissionen er ligeledes af den



opfattelse, at den udløsende begivenhed fandt sted, da sagsøgeren købte kul fra sit forbundne selskab for at henhøre det til produktion af elektricitet.

- 8 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt den beskatning af kul bestemt til produktion af elektricitet, der er fastsat i spansk ret, er forenelig med den europæiske lovgivning om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet.
- 9 Såfremt kulafgiften, der anvendes på forbruget af elektricitet, skal anses for ikke at have et miljømæssigt formål som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2003/96/EF, er den spanske lov uforenelig med EU-retten, og afgiftsmyndighedens afgiftsansættelse er ukorrekt.
- 10 Den forelæggende ret nærer navnlig alvorlig tvivl med hensyn til karakteren af formålet med denne afgift, eftersom den, for at en afgift kan have et særligt øjemed som omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), ikke udelukkende kan have et budgetmæssigt formål, som er at finansiere omkostningerne ved det spanske elektricitetssystem. Et sådant budgetmæssigt formål følger af den omstændighed, at lov nr. 15/2012 selv udtrykkeligt bestemmer, at et skøn over de årlige indtægter fra skatter, der er omfattet af denne lov, påvirkes af statens almindelige finanslove, der har til formål at finansiere omkostningerne til det elektriske system i henhold til artikel 16 i lov nr. 54/1997 af 27. november 1997 om elektricitetssektoren.
- 11 Det miljømæssige formål, der er nævnt i præambelen til lov nr. 15/2012, afspejles ikke i afgiftens struktur og har ikke til formål at mindske kullets indvirkning på miljøet af produktionen af elektricitet. Den omstændighed, at anvendelsen af et meget forurenende energiprodukt med henblik på produktion af elektricitet pålægges afgift, synes i øvrigt ikke at opfylde betingelserne for, at en afgift har et særligt formål, henset til den marginale prisfastsættelsesordning for elektricitet og til den omstændighed, at kraftvarmeværker, der anvender kul, ikke er udelukket fra betaling for produktionsgaranti, som bidrager til deres økonomiske og finansielle bæredygtighed.