

Mål C-571/21

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

16 september 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

6 september 2021

Klagande:

RWE Power Aktiengesellschaft

Motpart:

Hauptzollamt Duisburg

[utelämnas]

Finanzgericht Düsseldorf

BESLUT

I målet mellan

RWE Power Aktiengesellschaft [utelämnas]

[utelämnas] Essen,

klagande,

[utelämnas]

och Hauptzollamt Duisburg [utelämnas],

motpart,

beträffande skatt på elektricitet,

har fjärde avdelningen [utelämnas]

[utelämnas]

den 6 september 2021 beslutat följande:

Förfarandet förklaras vilande och följande frågor hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF:

1. Kan artikel 14.1 a första meningen i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (nedan kallat direktiv 2003/96), i den mån det där föreskrivs att elektricitet som används vid framställningen av elektricitet är undantagen från skatteplikt, med beaktande av artikel 21.3 andra meningen i direktiv 2003/96, tolkas så, att detta undantag även omfattar förfaranden i samband med utvinning av energiprodukter i dagbrott, samt för att i kraftverken göra dessa produkter mer lämpade för användning där, genom olika förfaranden, såsom krossning, avlägsnande av främmande delar och finfördelning till den storlek som är nödvändig för driften av pannan?
2. Kan artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2003/96, såvitt där föreskrivs att elektricitet som används för att upprätthålla möjligheten till elproduktion är undantagen från skatteplikt, med beaktande av artikel 21.3 tredje meningen i direktiv 2003/96, tolkas så, att undantaget från skatteplikt således även omfattar användning av elektricitet för drift av bunkringsanläggningar och transportmedel, vilka är nödvändiga för en kontinuerlig drift av kraftverken?

[utelämnas]

S k ä l :

1. Klaganden (nedan kallad RWE) driver tre separata dagbrott i det område i Rhenlandet där det utvinns brunkol. I dessa dagbrott utvann bolaget till övervägande del brunkol för elproduktion i sina kraftverk och, till omkring 10 procent, för framställning av brunkolspulver och av brunkolsbriketter i sina tre fabriker. År 2004 förbrukade RWE sammanlagt 2 847 925,939 MWh elektricitet (el) i dagbrotten som företaget huvudsakligen använde på följande sätt:
 - 1) I vattenpumpar för att sänka grundvattennivån.
 - 2) I stora maskiner såsom skovelhjulsgrävmaskiner, vilka används för att gräva upp obehandlad brunkol och schaktmassor samt andra grävmaskiner, som återfyller en annan del av dagbrottet med schaktmassor.
 - 3) För belysning av dagbrottet.
 - 4) För att transportera den obehandlade brunkolen med eldrivna godståg på egna spår och på eldrivna transportband, med vilka såväl obehandlad brunkol som schaktmassor transporteras.
2. Driften av RWE:s kraftverk var utformad för en oavbruten elproduktion, varvid fem av dessa kraftverk ansvarade för grundförsörjningen med el. Däremot var elproduktionen i företagets fabriker i huvudsak avsedd för produktionen i dessa, men var emellertid även den inrättad för kontinuerlig drift. För att säkerställa en oavbruten elproduktion hade RWE bunkrar i tre olika storlekar med olika funktioner, i vilka brunkolen förvarades och sedan allteftersom matades in i pannorna i kraftverken. Brunkolen lagrades inledningsvis i en särskild bunker i dagbrottet med en lagringskapacitet för en till sex dagars drift. Från denna transporterades kolet till kraftverksbunkrarna via transportband eller med elektriska lok på företagets egen järnväg på extra breda sträckor, byggda för extra breda och särskilt tunga tåg. Dessa hade en lagringskapacitet för en till två dagars drift och gjorde det möjligt för det aktuella kraftverket att producera elektricitet med alla sex block (pannor) över ett veckoslut. Från dessa lastades kolet med hjälp av eldrivna kolgrävmaskiner till ett transportband. Sedan avskildes metall från det transporterade godset. Via en efterföljande bandvåg kom det obehandlade kolet fram till krossningsanläggningar. Därefter avlägsnades trädelar, varvid kolet transporterades med ytterligare transportband och lagrades i pannbunkrarna.
3. För de pannor som var i drift i RWE:s kraftverk år 2004 krävdes brunkol som behandlats på olika sätt.
4. År 2004 fanns det fortfarande tre rosteldade pannor i en fabrik, i vilka brunkol i bitar placeras på ett galler och förbränns där. För detta krävdes att brunkolets vattenhalt minskades genom tillförsel av värme.

5. I ett kraftverk samt i de båda andra fabrikerna fanns det fluidbäddspannor. I dessa pannor genererades en fluidiserad bädd som bestod av brinnande kol och luft. Genom den värme som uppkom avskildes aska och de första delarna av kolet genom cyklonseparatorer och fördes uppåt. Dessa pannor krävde bränsle i form av brunkol i bitar med en storlek på upp till 40 millimeter i diameter, vilka matades in i pannan från pannbunkern tillsammans med återförd varm rökgas. Genom att rökgas tillsattes vid inmatningen släppte brunkolet ifrån sig vatten i rökgaserna samtidigt som det kom in i pannan.
6. Dessutom använde RWE kolkpulverpannor som drevs med brunkolspulver. Varje panna hade en motsvarande bunker med en lagringskapacitet för sex till åtta timmars drift. Från dessa bunkrar matades brunkol och återförd rökgas in i kvarnar, vilka i princip bestod av en stor fläkt med en sönderdelningsfunktion. Kvarnarna genererade så små kolpartiklar och med ett sådant tryck som gjorde att kolpartiklarna kunde matas in i vissa ställen i pannan, varvid de sedan brann upp över öppen låga. Även i detta fall gjorde tillförseln av den varma rökgasen att brunkolet, när det matades in, släppte ifrån sig vatten i den åtföljande rökgasen, vilket samtidigt medförde en inert konvertering under inmatningen till dess att det kom in i pannan.
7. Med hjälp av värmen från pannan genererades ånga som leddes till ångturbiner för elproduktion.
8. Den 16 december 2004 påbörjade Hauptzollamt en skatterevision hos RWE som bland annat omfattade skatt på elektricitet för åren 2003 och 2004, vars resultat sammanfattades i revisionsrapporten av den 20 maj 2009. Under revisionen av skatten på elektricitet ansåg RWE att användningen av elektricitet för elproduktion från brunkol, ungefär 90 procent av den elektricitet som använts, skulle vara skattefri enligt 9 § stycke 1 punkt 2 i Stromsteuergesetz (lagen om elektricitet) (nedan kallad StromStG), eftersom den användes för elproduktion. Företaget lämnade därför in sin elskattedeklaration på 31 526 540,15 euro (90 procent av 35 029 489,05 euro eller 2 847 925,939 MWh) under förbehåll. Enligt företaget skulle redan obehandlad brunkol anses utgöra bränsle, med följd att användning av elektricitet för utvinning och transporter i dagbrottet ska undantas från skatteplikt enligt 9 § stycke 1 punkt 2 StromStG. Behandlingen av brunkolet sträcker sig från finfördelning till malning till brunkolspulver i kraftverkens kolkvarnar och en oskadlig optimering.
9. De tjänstemän som genomförde kontrollen bedömde däremot att behandlingen av brunkolet skulle betraktas som framställning av bränsle, vilket innebär att skatten hade påförts med rätta. Dessutom var all elektricitet som användes för att utvinna och transportera obehandlad brunkol skattepliktig. Detta innebar vidare att även den motsvarande användningen av grävmaskiner, transportband och kolkvarnar på kraftverksområdet var skattepliktig.
10. Genom taxeringsbeslut av den 8 oktober 2009 följde Hauptzollamt fastställelserna från skatterevisionen, fastställde återbetalning i olika situationer som inte är av

intresse här och krävde att RWE, på grundval av andra fastställelser, skulle betala den skatt på elektricitet som myndigheten ansåg hade uppkommit.

11. RWE begärde omprövning, men Hauptzollamt fastställde, genom omprövningsbeslut av den 26 oktober 2018, att myndigheten inte hade funnit någon anledning att ändra sitt tidigare beslut, bland annat vad gäller användningen av elektricitet i anläggningarna för vidare behandling av den obehandlade brunkol som utvunnits i dagbrotten, för driften av anläggningarna för vidarebehandling av brunkolet i fabrikerna och för driften av anläggningar i dagbrotten för utvinning av obehandlat brunkol, transporten av schaktmassorna och transporten av kolet till kraftverkets kolbunkrar och till fabrikerna för fortsatt vidarebehandling.
12. Som grund för sin talan gör RWE gällande att unionslagstiftaren har åsyftat att undantaget från skatteplikt i direktivet ska omfatta all elektricitet som varit nödvändig för förfarandet för att producera elektricitet. Vid en tolkning av 12 § stycke 1 punkt 1 i Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (förordningen om genomförande av lagen om elektricitet) (nedan kallad StromStV) i överensstämmelse med direktivet ska i princip alla sido- och hjälpinrättningar, utan vilka en anläggning för elproduktion inte kan drivas, omfattas av undantaget. Enligt Bundesfinanzhofs praxis omfattar detta även de anläggningar utan vilka en anläggning för elproduktion över huvud taget inte skulle kunna bedrivas enligt närings-, miljö-, vatten- eller arbetsrättsliga föreskrifter eller pålagor.

All omtvistad förbrukning uppfyller dessa villkor, eftersom driften av ett brunkolkraftverk utgör en enhetlig process, från kolutvinningen till bortskaffandet av de avfallsprodukter som nödvändigtvis uppkommer. Dagbrott och brunkolskraftverk bildar en kontinuerlig ekonomisk och teknisk enhet för elproduktion, vilken inte på ett konstlat sätt kan delas in i självständiga enstaka företag. Elförbrukningen i dagbrott är snarare ett tvingande krav för att säkerställa en elproduktion utan avbrott. I ekonomiskt hänseende är elproduktion från brunkol endast möjlig i närheten av dagbrottet och kraftverket.

13. RWE yrkar därför bland annat att
 - taxeringsbeslutet av den 8 juni 2009 i form av omprövningsbeslutet av den 26 oktober 2018 ska upphävas i den utsträckning bolaget själv har använt elektricitet inom följande områden:
 - 1) 90 procent av elektriciteten för vattenpumpar för att sänka grundvattennivån, för drift av stora maskiner, såsom skovelhjulsgrävmaskiner och andra grävmaskiner, för belysning av dagbrottet och för transport av den obehandlade brunkolen till kraftverken.
 - 2) Elektricitet för transport av obehandlad brunkol i kraftverken samt behandlingen av den med hjälp av grävmaskiner, transportband och kolkvarnar.

Hauptzollamt har yrkat att

talán ska ogillas.

14. I enlighet med artikel 14.1 a i rådets direktiv 2003/96/EG av den 23 januari 1990 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (direktiv 2003/96) undantas elektricitet enligt 9 § stycke 1 punkt 2 StromStG från elskatt, om den används för att framställa elektricitet. Enligt 12 § stycke 1 punkt 1 StromStV ska detta anses utgöra elektricitet som används för elproduktion i teknisk mening i sido- och hjälpanläggningar till en elproduktionsenhet. Sådana anläggningar måste ha en direkt koppling till elproduktionen, respektive vara nödvändiga för elproduktionen, såsom exempelvis bränsleförsörjningen. Detta är endast fallet när bränslet matas in i pannans brännare från kolkvarnarna. Undantaget är inte tillämpligt på en indirekt användning av elektricitet i vissa anläggningar med hjälp av vilka brunkolet vidarebehandlas, särskilt genom sönderdelning, malning och torkning.

När elektricitet används för krossning och transport av kol samt för behandling av schaktmassor i dagbrott utvinns obehandlad brunkol, vilken ställs till kraftverkens förfogande via transportanläggningar, men det är inte frågan om någon elproduktion i tekniskt hänseende.

Brunkolet är endast undantaget från skatteplikt när det används för elproduktion. Om kolet är undantaget från energiskatt, så kan det inte föreligga någon befrielse från elskatt enligt artikel 21.3 i direktiv 2003/96.

II.

15. För att kunna fastställa vilken elektricitet som används för elproduktion har följande nationella bestämmelser antagits:
16. I 9 § stycke 1 i StromStG anges följande:
”Från skatteplikt undantas följande: ...
2. Elektricitet som används för elproduktion, ...”
17. 11 § StromStG föreskriver följande:
”För att genomföra lagen bemyndigas det federala finansministeriet att genom förordning ...
8. anta bestämmelser till 9 § för att säkerställa en enhetlig beskattning, förenkla förfarandet och undvika orimliga ekonomiska bördor, särskilt
a) villkoren för ett skattemässigt fördelaktigt uttag av elektricitet, inbegripet en närmare definiering av begrepp ...”
18. 12 § stycke 1 i StromStV har följande lydelse:

”Elektricitet anses användas för elproduktion i den mening som avses i 9 § stycke 1 punkt 2 i lagen, under förutsättning att

1. den används i sido- och hjälpanläggningar till en elproduktionsenhet, särskilt för vattenrening, vattenförsörjning till ånggeneratoren, ventilation, bränsleförsörjning eller rökgasrening ...

för elproduktion i teknisk mening.”

- 19 I unionsrättsligt hänseende är det frågan om en tolkning av artiklarna 1, 2.1 b, 14.1 a första meningen och 21.3 i direktiv 2003/96.

III.

Tolkningsfrågorna:

Fråga 1

20. Det nu aktuella fallet gäller räckvidden för den obligatoriska skattebefrielsen för elektricitet i artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2003/96. Tyskland har inte utnyttjat möjligheten till beskattning enligt artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96.
21. Även om det inte helt klart kan utläsas av den tyska språkversionen av bestämmelsen, med formuleringen ”bei der Stromerzeugung ... verwendeter elektrischer Strom [elektricitet som används vid framställningen av elektricitet]”, att den elektricitet som ska vara undantagen från skatteplikt måste användas i syfte att framställa elektricitet, vilket annars är skattepliktigt, kan detta emellertid antas vara fallet mot bakgrund av andra språkversioner. I detta hänseende hänvisas till de engelska, franska och nederländska språkversionerna. Dessutom utgår 9 § stycke 1 punkt 2 StromStG från en sådan tolkning av artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2003/96.
22. Ett sådant orsakssamband kan anses föreligga för all elektricitet som RWE har använt för att utvinna brunkol, från behandlingen av kolet till användningen i kraftverken och det efterföljande bortskaffandet av askan, inbegripet transporten.
23. RWE begär inte någon skattebefrielse i den del denna verksamhet i bolagets fabriker hänför sig till tillverkning av briketter och brunkolspulver för försäljning till industriella användare.
24. Ett sådant omfattande orsakssamband skulle emellertid kunna strida mot syftet med artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2003/96. Syftet med denna bestämmelse är nämligen att undvika dubbelbeskattning (se, senast, EU-domstolens dom av den 27 juni 2018, C-90/17, punkt 35). Eftersom det är frågan om ett undantag från en principiell skattskyldighet, kan denna bestämmelse vidare inte tolkas extensivt, eftersom den harmoniserade beskattning som införts

genom direktiv 2003/96 i så fall skulle bli helt verkningslös (se EU-domstolens dom av den 7 mars 2018, C-31/17, punkt 25).

25. Därför kan undantaget från skatteplikt inte anses tillämpligt på sådan elektricitet som har använts för att framställa själva energiprodukten, eftersom denna elektricitet används för denna framställning, och endast indirekt för elproduktion. I detta hänseende kan den elektricitet som RWE använder för att utvinna obehandlad brunkol inte beaktas, eftersom brunkol redan utgör en energiprodukt i obehandlad form (artikel 2.1 b i direktiv 2003/96 och de förklarande anmärkningarna till Kombinerade nomenklaturen avseende nr 2702, punkt 01.0). När det obehandlade brunkolet lagras i bunkrarna i dagbrottet kan emellertid framställningen av det som en energiprodukt anses avslutad.
26. I övrigt har det obehandlade brunkolet blivit föremål för vidare behandling genom krossning, avlägsnande av främmande delar, särskilt metall och trä, och en ytterligare sönderdelning, delvis fram till dess att man erhåller partiklar av samma storlek som dammkorn, så att det kunde förbrännas i de pannor som motsvarade den aktuella bearbetningen.

Denna bearbetning bedömde RWE utgöra framställning av brunkol i egenskap av en energiprodukt, i den mening som avses i artikel 21.3 andra meningen i direktiv 2003/96, vilken tvingande utesluter ett undantag från skatteplikt för den elektricitet som används för detta, eftersom Tyskland inte har utnyttjat befogenheten enligt artikel 21.3 andra meningen i direktiv 2003/96.

28. Även om användningen av elektricitet för att behandla brunkolet i kraftverket uppfyller kraven i artikel 21.3 andra meningen i direktiv 2003/96 ger Hauptzollamts bedömning upphov till betänkligheter. Artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 medför en omfattande befrielse från skatteplikt, såväl för de energiprodukter som för den elektricitet som används vid elproduktionen. En beskattning äger rum först anslutningsvis, när den elektricitet som producerats tas ut. Därigenom ska en dubbelbeskattning undvikas.
29. En dubbelbeskattning uppkommer emellertid när förfaranden i kraftverk som främjar elproduktion påförs elskatt, som utgör en skatt, i den mening som avses i direktiv 2003/96. Sådana förfaranden är även – förutom i anläggningar med föråldrad rosteldning – vanliga vid användning av fasta bränslen i kraftverk för elproduktion och är inte enbart begränsade till de brunkolskraftverk som RWE driver. För en snabb och ren förbränning krävs det att bränslets yta ökas betydligt genom olika tekniker för sönderdelning såsom krossning eller malning. Just genom denna behandling av bränslet, vilken inte är nödvändig för den föråldrade rosteldningen, säkerställs en energianvändning som är renare och betydligt mer effektiv. Härvid ska det beaktas att RWE, enligt de närings- och miljörättsliga föreskrifterna och pålagorna när det gäller fluidbäddspannor och kolpulverpannor, inte får använda sina kraftverk på något annat sätt än med behandlat brunkol med ett visst värmevärde, vilket i förekommande fall erhöles genom en blandning.

30. Dessutom framgår det av artikel 14.1 a i direktiv 2003/96, i vilken föreskrivs ett undantag från skatteplikt för två användningsområden för elektricitet, nämligen för elproduktion och för att upprätthålla möjligheten till elproduktion, att undantaget inte är begränsat till förfarandet för energiomvandling, utan även omfattar verksamhet i föregående och efterföljande led.
31. Slutligen hävdar RWE att artikel 21.3 andra meningen i direktiv 2003/96 begränsar omfattningen av skattebefrielsen enligt artikel 14.1 a i direktiv 2003/96, trots att endast artikel 14 i direktiv 2003/96 innehåller ett obligatoriskt undantag från skatteplikt.
32. De tyska bestämmelserna, särskilt 12 § stycke 1 StromStV, innehåller inte några lämpliga bedömningskriterier, förutom antagandet att inte enbart det snäva förfarandet för energiomvandling får undantas från skatteplikt. I 12 § stycke 1 StromStV anges, förutom elproduktion för olika förfaranden för energiomvandling, exempelvis sido- och hjälpanläggningar, vilket emellertid förutsätter att elektriciteten används för elproduktion i tekniskt hänseende. När denna bestämmelse används för att tolka artikel 14.1 a i direktiv 2003/96, ska dessutom beaktas att såväl 9 § stycke 1 punkt 2 StromStG som 12 § stycke 1 punkt 1 StromStV, vilka innehåller de här aktuella bestämmelserna, redan hade antagits innan direktiv 2003/96 trädde i kraft den 31 oktober 2003. 9 § stycke 1 punkt 2 StromStG infördes genom Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform (lagen om fortsatt miljöskattereform) av den 16 december 1999 (Bundesgesetzblatt I, s. 2432 av den 22 december 1999), och 12 § stycke 1 StromStV infördes genom Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (förordningen om genomförande av lagen om elektricitet) av den 31 maj 2000 (Bundesgesetzblatt I, s. 794, av den 15 juni 2000).

Fråga 2

33. År 2004 producerade RWE, med hjälp av de kraftverk som var kopplade till dagbrotten, knappt 10 procent av den elektricitet som bolaget använde i Tyskland och använde för detta ändamål ungefär 5 procent av den elektricitet som dessa kraftverk producerade.

Därvid drev RWE dagbrotten och kraftverken på ett sådant sätt att en kontinuerlig elproduktion i princip kunde säkerställas genom en reservkapacitet och rimligt beräknade transport-, bunker- och bearbetningssystem. I detta avseende är dagbrottssystemet med de tillhörande brunkolskraftverken i bolagets fall även ägnade att upprätthålla möjligheten till elproduktion.

34. Även om utvinning av brunkol och användning av elektricitet som motiverar en skattebefrielse för den elektricitet som används vid elproduktionen enligt artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 ska undantas, så kvarstår frågan huruvida bolagets användning av elektricitet för att säkerställa den kontinuerliga driften, såsom transportanordningar och anordningar för lossning och lastning av brunkol vid

transporten från bunkrarna i dagbrottet ända fram till kraftverken också ska vara undantagen från skatteplikt.

35. Det är vidare oklart huruvida ett undantag för elförbrukning för transporten inte kan anses uteslutet enligt artikel 21.3 tredje meningen i direktiv 2003/96. Omfattar denna bestämmelse – i vilken föreskrivs att om förbrukningen inte rör framställningen av energiprodukter, och i synnerhet om den rör drift av fordon, så ska detta anses medföra skattskyldighet – alla transporter av energiprodukter, inbegripet transporten av brunkol mellan de anläggningar i vilka lagringen och bearbetningen äger rum, eller hänför den sig endast till annan användning av elektricitet?
36. I det nu aktuella fallet transporteras brunkol långa sträckor för att bearbetas för användning i kraftverkens pannor, eftersom bolagets motsvarande anläggningar inte nödvändigtvis befinner sig på en och samma plats, utan, på grund av anläggningarnas storlek och de ständiga förändringarna av utvinningen, befinner sig långt bort. I detta avseende kan transporten, oberoende av huruvida den sker med bolagets egen järnväg eller via transportband även anses främja tillverkningen av brunkol. I sådana fall skulle artikel 21.3 tredje meningen i direktiv 2003/96 endast vara tillämplig på transporter som inte omfattar transport av energiprodukter, utan annan last, exempelvis personal till arbetsplatserna på bolagets anläggningsområde.