Datum van inontvangstneming	:	28/03/2017

Zaak C-90/17

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

21 februari 2017

Verwijzende rechter:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Portugal)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

31 januari 2017

Verzoekende partij:

Turbogás - Produtora Energética, SA

Verwerende partij:

Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º 235/2013-T
Tema: IEC – IPRE, Electricidade, Autoprodução, Reembolso

Arbitrale uitspraak

NL

[OMISSIS]

1- VOORWERP VAN HET GEDING

Op 20 april 2016 heeft Turbogás - Produtora Energética, SA, [OMISSIS], met zetel in de thermo-elektrische centrale te Broalhos, 4515-345 Medas, Gondomar, verzocht om oprichting van een scheidsgerecht [omissis] teneinde aanslag nr. 340052 van 4 augustus 2014 voor een bedrag van 76 185,49 EUR, bestaande uit een bedrag van 71 197,17 EUR aan belasting op aardolie- en energieproducten, 4 986,52 EUR aan vertragingsrente en 1,80 EUR aan kosten in verband met het aanslagbiljet, alsmede de afwijzing van het tegen deze aanslag gerichte bezwaar onrechtmatig te verklaren.

Ter onderbouwing van haar verzoek voert verzoekster, kort samengevat, aan dat zij niet kan worden aangemerkt als een zelfopwekker van elektriciteit in de zin van artikel 4, lid 1, onder b), CIEC [Código dos Impostos Especiais de Consumo; Portugees wetboek inzake bijzondere verbruiksbelastingen] gelet op het bepaalde in artikel 21, lid 5, derde alinea, van richtlijn 2003/96/EG.

[OMISSIS] **[Or. 2]**

[OMISSIS]

6. Overeenkomstig artikel 11, lid 1, onder c), RJAT [Regime Jurídico da Arbitragem Tributária; Portugese regeling inzake arbitrage in belastingzaken] is het scheidsgerecht op 1 juli 2016 opgericht.

7. Op 19 september 2016 heeft verweerder, na behoorlijke kennisgeving, zijn verweerschrift ingediend en daarbij enkel de vordering betwist.

[OMISSIS]

[OMISSIS]

Gelet op dit alles beslist het scheidsgerecht als volgt:

II. BESLUIT

A. FEITEN

A.l. Feiten die bewezen worden geacht

1 De belasting- en douanedienst van Leixões heeft bij de onderneming TURBOGÁS - PRODUTORA een belastinginspectie verricht onder nr. 20/2014) [OMISSIS].

2 De procedure besloeg de periode van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2013.

3 Verzoekster is een producent van thermische elektriciteit (CAE [código da atividade económica; code economische activiteit] 035112) en beschikte in de periode waarop de inspectie betrekking had, over:

> i. een machtiging om het gebruik van aardgas voor de productie van elektriciteit of elektriciteit en warmte (cogeneratie) vrij te stellen **[Or. 3]** op grond van artikel 89, lid 1, onder d), CIEC [OMISSIS];
>
> ii. een machtiging om het gebruik van aardgas vrij te stellen als industriële brandstof in installaties die vielen onder PNALE [Plano nacional de atribuição de licenças de emissão; Portugees naitonaal plan voor de toewijzing van emissierechten] of ARCE [Acordo de rationalização de consumo de energia; Portugees akkoord inzake rationalisatie van het energieverbruik] [artikel 89, lid 1, onder f), CIEC] [OMISSIS];

4 Op diezelfde datum was verzoekster niet in het bezit van een machtiging om de in haar installaties gebruikte elektriciteit vrij te stellen op grond van artikel 89 CIEC, omdat zij niet was geregistreerd als „Operador do Sector Eléctrico (OSE)" [marktdeelnemer in de elektriciteitssector] en evenmin het statuut had van vrijgestelde ontvanger voor het gebruik van elektriciteit.

5 Verzoekster gebruikte een deel van de door haarzelf geproduceerde elektriciteit, waarvoor geen meters waren geplaatst om het desbetreffende verbruik op te meten of te kwantificeren; evenmin waren er bewijs- of stavingsstukken omdat er geen transactie plaatsvond.

6 De informatie die de onderneming met betrekking tot de hoeveelheden eigen verbruik doorgaf, werd kruiselings in verband gebracht met de informatie waarom het directoraat-generaal energie en geologie had verzocht.

7 Gedurende de inspectie werden de hoeveelheden elektriciteit voor eigen gebruik over de jaren 2012 en 2013 berekend, waarvoor geen aangifte van levering voor verbruik was gedaan overeenkomstig artikel 10 CIEC.

8 Tijdens de inspectie was men tot de bevinding gekomen dat er voor een bedrag van 71 197,17 EUR aan ISP [Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos; belasting op aardolie- en energieproducten] verschuldigd was, te vermeerderen met een bedrag van 4 986,52 EUR aan vertragingsrente ten gunste van de Staat.

9 Verzoekster heeft haar recht op een voorafgaandelijke hoorzitting uitgeoefend.

10 Op 21 juli 2014 is het eindrapport van de inspectie opgesteld en daarin werd de voorafgaandelijke hoorzitting geanalyseerd en werd het besluit dat reeds in het ontwerp was voorgesteld, bevestigd; aan verzoekster is daarvan naar behoren kennisgegeven.

11 De aanslag voor de verschuldigde belasting werd opgesteld door de belasting- en douanedienst van Leixões [OMISSIS], waarna aan verzoekster bij brief nr. 4019 van 5 augustus 2014 daarvan is kennisgegeven, met verzoek om betaling.

12 Tegen de aanslag werd bezwaar gemaakt bij de Direcção de Serviços do Impostos Especiais sobre o Consumo e do Imposto Sobre Veículos (DSIECIV) van de Autoridade Tributária e Aduaneira, (zaak gekend onder nr. 020.01.06-4/2015) en dat bezwaar is afgewezen bij besluit van 7 januari 2016 van de directeur van die directie (krachtens delegatie).

13 Verzoekster heeft het bedrag van de aanslag betaald op 14 augustus 2014.

14 Verzoekster exploiteert, en exploiteerde gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, de centrale, met gecombineerde cyclus, voor de productie van thermische elektriciteit Tapada do Outeiro (hierna: „centrale”), gelegen in de gemeente Gondomar, met een capaciteit van 990 MW.

15 Tapada do Outeiro is, en was gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, een centrale met **[Or. 4]** een gecombineerde cyclus met een geïnstalleerd vermogen van 990 MW, bestaande uit drie productiegroepen van 330 MW, elk bestaande uit een gekoppelde gasturbine en stoomturbine; de centrale zorgt voor de productie van ongeveer 9 % van de nationale energie.

16 De centrale produceert, en produceerde gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, elektriciteit door gebruik te maken van aardgas, waarbij ook voor de interne werking van de centrale elektriciteit wordt gebruikt.

17 De centrale is, en was gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, nog steeds in staat dieselbrandstof te gebruiken indien dit nodig mocht blijken.

18 Voor de productie van elektriciteit is, en was gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, het noodzakelijk te beschikken over een energiebron (aardgas of dieselbrandstof, en elektriciteit), naast andere elementen zoals water en secondaire grondstoffen zoals olie en chemische reagentia.

19 Voor de interne werking van de centrale wordt, en werd gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, een klein deel van de door de centrale geproduceerde elektriciteit verbruikt.

20 Dat elektriciteitsverbruik blijkt, en bleek gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, noodzakelijk te zijn als gevolg van de industriële inrichting en configuratie van de centrale.

21 Aldus wordt, en werd gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, een klein deel van de door Turbogás geproduceerde elektriciteit verbruikt.

22 Dat verbruik is, en was gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, inherent aan het elektriciteitsproductieproces.

23 Turbogás exploiteert, en exploiteerde gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, op grond van een Power Purchase Agreement, („PPA”) (overeenkomst tot aankoop van energie), die werd afgesloten krachtens wetsdecreet nr. 183/95 van 27 juli 1995.

24 Ingevolge deze overeenkomst verkoopt Turbogás, en verkocht zij gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, in de centrale geproduceerde energie aan REN [Redes Energéticas Nacionais, SGPS, SA].

25 Binnen het nationale elektriciteitsstelsel wordt, en werd gedurende de periode waarop de inspectie betrekking had, Turbogás aangemerkt als een producent.

26 In de elektriciteitsproductiesector is Turbogás, en was Turbogás in de periode waarop de inspectie betrekking had, onderworpen aan de wettelijke regeling voor de productie van elektriciteit volgens het normale stelsel.

A.2. Feiten die niet bewezen worden geacht

[OMISSIS]

A.3. Basis waarop de feiten bewezen dan wel niet bewezen worden geacht

[OMISSIS]

[OMISSIS] **[Or. 5]**

B. IN RECHTE

De – enige en fundamentele – vraag waarop dit scheidsgerecht in het onderhavige arbitragegeding uitspraak moet doen, is of verzoekster al dan niet kan worden aangemerkt als een zelfopwekker van elektriciteit voor de toepassing van artikel 4, lid 1, onder b), CIEC en als zodanig een belastingplichtige in de bijzondere verbruiksbelasting is.

*

Dat artikel 4, lid 1, onder b), bepaalt:

„Belastingplichtig in de bijzondere verbruiksbelasting zijn: [...] b) in geval van levering van elektriciteit aan de eindverbruiker, de verhandelaars zoals omschreven in afzonderlijke wetgeving, de verhandelaars van elektriciteit voor

elektrische mobiliteit, de producenten die elektriciteit rechtstreeks aan eindverbruikers verkopen, zelfopwekkers van elektriciteit en de verbruikers die elektriciteit aankopen op de georganiseerde markten".

Voor de in casu te beantwoorden vraag zijn voorts de volgende bepalingen van de CIEC relevant:

- Artikel 7:

  „1 – Als belastbaar feit geldt de productie of invoer op het nationale grondgebied van de in artikel 5 bedoelde producten, alsmede de binnenkomst ervan op dat grondgebied vanuit een andere lidstaat.

  2 - In afwijking van het vorige lid geldt als belastbaar feit de levering aan de eindverbruiker van elektriciteit of aardgas door de verhandelaars zoals omschreven in afzonderlijke wetgeving."

- Artikel 9:

  „ 1 – Voor de toepassing van dit wetboek wordt als levering voor het verbruik van belastbare producten beschouwd **[Or. 6]**: [...] g) de levering van elektriciteit aan de eindverbruikers, het verbruik voor eigen doeleinden en de aankoop van elektriciteit door eindverbruikers op de georganiseerde markten."

- Artikel 88:

  „1 – Aan de belasting op aardolie- en energieproducten zijn onderworpen: [...] d) elektriciteit die onder GN-code 2716 valt.

  6 – Aan de belasting zijn niet onderworpen de aardolie- en energieproducten die worden verbruikt in de installaties van een producent van dergelijke producten, behalve wanneer verbruikt voor andere doeleinden dan de productie ervan."

- Artikel 89:

  „1 – Van de belasting zijn vrijgesteld de aardolie- en energieproducten waarvan is bewezen dat zij: [...] d) worden gebruikt bij de productie van elektriciteit, elektriciteit en warmte (cogeneratie) of stadsgas door entiteiten wier hoofdactiviteit daarin bestaat met betrekking tot de producten van de GN-codes 2701, 2702 en 2704, GN-codes 2710 19 61 tot en met 2710 19 69, en GN-code 2711 (...)

2 – Van de belasting is vrijgesteld de elektriciteit waarvan is bewezen dat:

a) die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit en voor de instandhouding van de elektriciteitsproductiecapaciteit;”

- Artikel 96 A:

„1 – Verhandelaars van elektriciteit die zijn geregistreerd en vergund overeenkomstig de toepasselijke wetgeving en die leveren aan de eindverbruiker, daaronder begrepen de verhandelaars van elektriciteit voor elektrische mobiliteit, moeten zich bij de bevoegde douanedienst registreren met het oog op nakoming van de fiscale verplichtingen waarin is voorzien **[Or. 7]** in het onderhavige wetboek. [...]

3 – De hoeveelheden elektriciteit die moeten worden aangegeven voor levering voor het verbruik, zijn de hoeveelheden die worden gefactureerd aan de eindverbruikers.”

Voor de beantwoording van de in casu gerezen vraag moet tevens rekening worden gehouden met de volgende bepalingen van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit:

Artikel 14:

„1. Naast de algemene bepalingen van richtlijn 92/12/EEG inzake vrijgesteld gebruik van belastbare producten, en onverminderd andere communautaire bepalingen, verlenen de lidstaten voor onderstaande producten vrijstelling van belasting, op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen:

a) energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren. De lidstaten kunnen deze producten echter uit milieubeleidsoverwegingen aan belasting onderwerpen zonder inachtneming van de in deze richtlijn vastgestelde minimumbelastingniveaus. In dat geval wordt de op deze producten geheven belasting niet in aanmerking genomen voor de inachtneming van het minimumbelastingniveau voor elektriciteit zoals vastgesteld in artikel 10”.

- Artikel 21:

„1. Naast de algemene bepalingen tot omschrijving van het belastbare feit en de bepalingen van richtlijn 92/12/EEG die betrekking hebben op de betaling, wordt op energieproducten eveneens **[Or. 8]** belasting verschuldigd wanneer één van de in artikel 2, lid 3, van deze richtlijn genoemde belastbare feiten zich voordoet. [...]

3. Het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert, wordt niet beschouwd als een belastbaar feit waardoor belasting verschuldigd wordt, indien dat verbruik bestaat uit binnen het bedrijf geproduceerde energieproducten. De lidstaten kunnen ook het verbruik van elektriciteit en andere energieproducten die niet binnen een dergelijk bedrijf worden geproduceerd en het verbruik van energieproducten en elektriciteit binnen een bedrijf dat voor het opwekken van elektriciteit te gebruiken brandstoffen produceert, niet als een belastbaar feit behandelen. Verbruik voor doeleinden die geen verband houden met die productie en met name voor de voortbeweging van motorvoertuigen, wordt beschouwd als een belastbaar feit waardoor belasting verschuldigd wordt. [...]

5. Voor de toepassing van de artikelen 5 en 6 van richtlijn 92/12/EEG worden elektriciteit en aardgas aan belasting onderworpen en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van levering door de distributeur of herdistributeur. Wanneer de levering tot verbruik plaatsvindt in een lidstaat waar de distributeur of herdistributeur niet is gevestigd, wordt de belasting van de lidstaten van levering verschuldigd door een bedrijf dat op het tijdstip van levering in de lidstaat van levering geregistreerd moet zijn. De belasting wordt in alle gevallen geheven en geïnd volgens de procedure van iedere lidstaat. [...]

Een entiteit die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, wordt beschouwd als **[Or. 9]** distributeur. Niettegenstaande artikel 14, lid 1, punt a), kunnen de lidstaten kleine elektriciteitsproducenten vrijstelling verlenen mits zij belasting heffen op de voor de productie van die elektriciteit gebruikte energieproducten.”

*

Verzoekster stelt in wezen, en op basis van een letterlijke lezing, die voor de uitlegging van de wet de noodzakelijke uitleggingsmethode vormt, dat de verwijzing naar „zelfopwekkers van elektriciteit” in artikel 4, lid 1, onder b), CIEC dient te worden opgevat in de zin van wetsdecreet nr. 20/81 van 28 januari 1981, waarin als „zelfopwekker van elektriciteit” wordt beschouwd de „*eigenaar, natuurlijke of rechtspersoon, van een installatie*

die bijkomstig elektriciteit produceert", terwijl volgens verweerder, gelet op de feit dat in de CIEC en in de belastingwetgeving in het algemeen een eigen definitie ontbreekt, deze term moet worden begrepen in zijn gebruikelijke betekenis, zodat een zelfopwekker van elektriciteit eenieder omvat die geheel of ten dele voor eigen gebruik elektriciteit produceert.

Weliswaar kan uit de bewoordingen van de wet geen argument in deze of gene zin worden afgeleid, maar het betrokken rechtsvoorschrift dient te worden gelezen in de context van de algehele rechtsregeling teneinde in de mate van het mogelijke zinvolle coherentie te verzekeren.

Uit dat oogpunt is het van belang te bepalen welke betekenis dient te worden gegeven aan artikel 21, lid 5, derde alinea, van richtlijn 2003/96/EG.

Gelet op de tekst ervan en inzonderheid rekening houdend met de tweede zin van die alinea, is het immers noodzakelijk uit te maken of enkel kleine elektriciteitsproducenten, als zijnde „een entiteit die voor eigen gebruik elektriciteit produceert", moeten worden beschouwd als distributeurs voor de toepassing van de eerste zin van die alinea en van artikel 21, lid 1.

Twijfel rijst omdat in de Portugese taalversie van de richtlijn, in de tweede zin van de betrokken alinea, het aanwijzend voornaamwoord „estes" [deze] wordt gebruikt vóór de term „pequenos produtores" [kleine elektriciteitsproducenten], hetgeen leidt tot de slotsom, zoals verzoekster in casu betoogt, dat de eerste zin van die alinea enkel doelt op kleine elektriciteitsproducenten die voor eigen gebruik elektriciteit produceren.

Aangezien de Spaanse taalversie van de richtlijn gelijkloopt met de Portugese taalversie en de Engelse, Franse, Italiaanse en Duitse taalversies geen gelijkaardige uitdrukking met dat aanwijzend voornaamwoord gebruiken, dat wel in de Portugese en de Spaanse taalversie voorkomt, rijst de vraag of de gemeenschapswetgever met artikel 21, lid 5, derde alinea, van de richtlijn daadwerkelijk de bedoeling had om het begrip „distributeur" voor de toepassing van de eerste alinea van dat lid te beperken tot de „kleine elektriciteitsproducenten" die voor eigen gebruik elektriciteit produceren, dan wel of dit begrip „distributeur" veeleer ziet op alle entiteiten die voor eigen gebruik elektriciteit produceren, ongeacht hun omvang, als elektriciteitsproducenten. **[Or. 10]**

*

[OMISSIS]

[OMISSIS]

Derhalve luidt in deze procedure de slotsom als volgt:

„In deze context acht het scheidsgerecht het noodzakelijk de zaak prejudicieel te verwijzen, gelet op het bepaalde in artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, namelijk **[Or. 11]** dat „[i]ndien een vraag te dien aanzien wordt opgeworpen in een zaak aanhangig bij een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, [...] deze instantie gehouden [is] zich tot het Hof te wenden".

Gelet op het voorgaande worden de hierna volgende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie voorgelegd:

1) Dienen, ingevolge en voor de toepassing van artikel 21, lid 5, derde alinea, van richtlijn 2003/96/EG, de entiteiten die voor eigen gebruik elektriciteit produceren, kleine elektriciteitsproducenten te zijn opdat zij [...] worden beschouwd als distributeurs, die aldus onderworpen zijn aan de belasting op grond van dat artikel 21, lid 5, eerste alinea, van die richtlijn, zodat de andere entiteiten (die geen kleine elektriciteitsproducenten zijn) die voor eigen gebruik elektriciteit produceren, zijn uitgesloten van deze kwalificatie als distributeurs, of moeten alle entiteiten die voor eigen gebruik elektriciteit produceren (ongeacht hun omvang en ongeacht of zij dit doen als hoofd- of nevenactiviteit) en die niet zijn vrijgesteld als kleine elektriciteitsproducenten ingevolge artikel 21, lid 5, derde alinea, tweede zin, van die richtlijn, worden beschouwd als distributeurs, die aldus onderworpen zijn aan de belasting overeenkomstig artikel 21, lid 5, eerste alinea, van die richtlijn?

2) Kan inzonderheid een entiteit als in het hoofdgeding, die een grote producent van elektriciteit is en voor de productie van ongeveer 9 % van de nationale energie zorgt met het oog op verkoop ervan aan het nationale net, worden beschouwd als een „entiteit die voor eigen gebruik elektriciteit produceert" in de zin van artikel 21, lid 5, van richtlijn 2003/96/EG, wanneer enkel een klein deel van de geproduceerde elektriciteit wordt gebruikt in de eigen productie van nieuwe elektriciteit, als integraal deel van haar productieproces?

[OMISSIS]