

Mål C-833/21

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

31 december 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Audiencia Nacional (Spanien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

14 december 2021

Klagande:

Endesa Generación SA

Motpart:

Tribunal Económico Administrativo Central

Saken i det nationella målet

Fastställande av den kolskatt som tas ut på användning av kol för elproduktion.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om tolkning enligt artikel 267 FEUF av begreppet ”miljöpolitiska skäl” som förekommer i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96, jämförd med den spanska skatten på kol som används för elproduktion.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1) Är den spanska lagstiftning i vilken det inrättas en skatt på kol avsett för elproduktion förenlig med artikel 14.1 a i direktiv 2003/96/EG när, trots att det anges att lagstiftningens syfte är att skydda miljön, detta syfte inte återspeglas i skattens systematik och uppbörden av skatten avser att finansiera kostnaderna för elsystemet?

2) Kan det anses att miljömålet konkretiseras genom skattens struktur med hänsyn till att skattesatserna fastställs i förhållande till värmevärdet för det kol som används i elproduktionen?

3) Uppnås miljösyftet enbart genom det faktum att det föreskrivs skatter på vissa energiprodukter som är inte är förnybara och att användningen av sådana energiprodukter som anses vara mindre skadliga för miljön inte beskattas?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet

Enligt skäl 2 i direktivet är syftet med direktivet att införa minimiskattesatser för elektricitet och energiprodukter för att den inre marknaden ska fungera väl.

Skatt på elektricitet ska fastställas för den slutliga användningen, varför det i artikel 14.1 a fastställs att medlemsstaterna ska bevilja skattebefrielse för ”Energiprodukter och elektricitet som används för att framställa elektricitet och elektricitet som används för att upprätthålla möjligheten till elproduktion”. Enligt samma punkt får medlemsstaterna av miljöpolitiska skäl beskatta dessa produkter utan att iaktta bestämmelserna om minimiskattenivåer i direktivet.

Anförd praxis från EU-domstolen

I domen av den 7 mars 2018, Cristal Union, C-31/17, uttalade sig EU-domstolen om huruvida undantagen i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 var obligatoriska och slog fast följande:

”25 Eftersom artikel 14.1 i direktiv 2003/96 innehåller en uttömmande uppräkningslista av de tvingande undantag från skatteplikt som medlemsstaterna ska tillämpa i samband med beskattning av energiprodukter och elektricitet ..., kan den inte tolkas extensivt, eftersom den harmoniserade beskattning som införts genom detta direktiv i så fall skulle bli helt verkningslös.

26 Såsom domstolen redan har slagit fast föreskrivs dock i artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2003/96, i den mån den ålägger medlemsstaterna en skyldighet att bevilja skattebefrielse för energiprodukter som används för att framställa elektricitet, en precis och ovillkorlig skyldighet, vilket innebär att denna bestämmelse ger enskilda rätt att åberopa den direkt vid nationell domstol ...

27 Dessutom bör det noteras att unionslagstiftaren, när denne har avsett att ge medlemsstaterna möjlighet att avvika från de tvingande bestämmelserna om skattebefrielse, uttryckligen har föreskrivit detta. Sådana föreskrifter finns i artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96, enligt vilken medlemsstaterna av miljöpolitiska skäl får beskatta energiprodukter som används för att framställa

elektricitet, och i artikel 21.5 tredje stycket i detta direktiv, enligt vilken medlemsstater som beviljar skattebefrielse för elektricitet som framställs av småproducenter av elektricitet ska beskatta de energiprodukter som används för att framställa denna elektricitet.”

Vad gäller de villkor som en skatt ska uppfylla för att ha ett särskilt ändamål, såsom att beakta miljöpolitiska överväganden, anges följande i domen av den 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, med hänvisning till samma begrepp i artikel 1.2 i direktiv 2008/118:

”37 Vad gäller det första villkoret, som är det enda som avses i de frågor som ställts, följer det av domstolens praxis att ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118 är ett ändamål som inte är rent budgetmässigt ...

41 För att den omständigheten att det på förhand har beslutats hur intäkterna från en skatt på punktskattepliktiga varor ska användas, ska innebära att skatten ska anses ha ett särskilt ändamål, i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118, måste skatten i sig syfta till att göra det möjligt att genomföra det särskilda ändamål som åberopats. Det måste således finnas ett direkt samband mellan användningen av skatteintäkterna och det särskilda ändamålet ...

42 Utan en sådan mekanism för att på förhand bestämma hur intäkterna ska användas kan en skatt på punktskattepliktiga varor anses ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118 endast om den är utformad, till sin struktur – med avseende på bland annat beskattningsunderlaget eller skattesatsen – på ett sådant sätt att den påverkar de skattskyldigas beteende så, att det särskilda ändamål som åberopats kan genomföras, till exempel genom att kraftigt beskatta de aktuella varorna för att motverka att de används ...”

Anförda nationella bestämmelser

Ley 22/2005, de 18 de noviembre 2005 (lag nr 22/2005 av den 18 november 2005)

Genom denna lag införlivas direktiv 2003/96/EG med spansk rätt och det införs skatt på kol genom ändring av Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (Lag 38/1992 av den 28 december 1992 om punktskatter) genom tillägget av avdelning III med rubriken ”Punktskatt på kol”.

Skattskyldighet inträder när kol blir tillgängligt för förbränning, även om artikel 79.3 i lag 38/1992 innebar skattebefrielse för transaktioner genom vilka tillgängliggörandet av kol förbränning omfattade användning av kol i elproduktion och vid kombinerad el- och värmeproduktion.

Beskattningsunderlaget utgörs av effekten av det kol som är föremål för de skattepliktiga transaktionerna, uttryckt i gigajoule, och skattesatsen uppgick till 0,15 euro per gigajoule.

Ley 15/2012 de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Lag nr 15/2012 av den 27 december 2012 om skatteåtgärder för en hållbar användning av energi)

Genom denna lag avskaffades den skattebefrielse för kol som används vid elproduktion och vid kombinerad el- och värmeproduktion, som föreskrevs i artikel 79.3 i lag 38/1992.

I denna lag fastställdes en skattesats på 0,65 euro, men därefter, genom Real Decreto ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (Kungligt lagdekret 9/2013 av den 12 juli 2013 om införande av brådskande åtgärder för att säkerställa den finansiella stabiliteten i elsystemet) infördes även en reducerad skattesats på 0,15 euro per gigajoule för kol avsett för yrkesmässig användning så länge kolet inte används i kombinerad värme- och elproduktion eller i direkt eller indirekt elproduktion. I det ovannämnda kungliga dekretet reglerades beskattningen av tillhandahållanden av kol som är avsett att användas i ett kraftverk med kombinerad produktion av el och användbar värme, genom att de ovannämnda skattesatserna tillämpas i förhållande till den procentuella andel av kolet som ska hänföras till elproduktion uppmätt vid generatorerna och till användbar värmeenergi. På så sätt anpassas dekretet till EU-domstolens rättspraxis på denna punkt.

I lag 15/2012 fastställdes i den andra tilläggsbestämmelsen, om ”kostnader för elsystemet”, att det i Leyes de Presupuestos Generales del Estado (Lagarna om statsbudgeten) ska föreskrivas att de kostnader för elsystemet som beskrivs i Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (Lag 54/1997 av den 27 november 1997 om elsektorn) ska finansieras med ett belopp motsvarande summan av 1) statens beräknade årliga uppbörd av skatter och avgifter som omfattas av denna lag och 2) uppskattade intäkter från handeln med utsläppsrätter för växthusgaser, dock högst 500 miljoner euro.

När det gäller syftet med lag 15/2012, anges följande i ingressen till denna lag: ”Syftet med denna lag är att anpassa vårt skattesystem för en effektivare och mer miljövänlig användning och hållbar utveckling, vilka är de värden som inspirerar denna skattereform och som sådana är i linje med de grundläggande principer som ligger till grund för Europeiska unionens skatte-, energi- och, naturligtvis, miljöpolitik.

I dagens samhälle kräver den tilltagande inverkan av energiproduktion och energikonsumtion på hållbarhet i miljön ett normerande och reglerande ramverk som för alla aktörer garanterar den vederbörliga funktionen av en energimodell som också bidrar till att vi bevarar vårt rika miljöarv.

Grunden för denna lag är artikel 45 i författningen, enligt vilken skyddet för vår miljö är en av de ledande principerna inom socialpolitik och ekonomisk politik. Ett av målen med denna reform är således att internalisera miljökostnader som följer av elproduktionen och lagring av använt kärnbränsle eller radioaktivt avfall. På detta sätt ska denna lag utgöra stimulans till förbättring av nivåerna på energieffektivitet och samtidigt säkerställa bättre förvaltning av naturresurser och fortsätta att förstärka den nya modellen för hållbar utveckling både i ekonomiskt och socialt hänseende samt i miljöhänseende.

Denna reform bidrar också till att integrera miljöpolitiken i vårt skattesystem, vilket omfattar såväl särskilda miljöskatter som möjligheten att införliva miljöaspekten i andra befintliga skatter.

De värderingar och mål som ligger till grund för denna lag är övergripande och bör därför utgöra en kärnpunkt för samstämmighet mellan sektoriella åtgärder, särskilt när de berör en sektor som har så stor ekonomisk och miljömässig betydelse för landet som energisektorn.

I detta syfte inför denna lag tre nya skatter: skatt på värdet av elproduktion, skatt på förbrukning av kärnbränsle och på radioaktivt avfall från framställning av kärnkraft och skatt på lagring av förbrukat kärnbränsle och radioaktivt avfall i centrala anläggningar. En avgift för användning av inlandsvatten för elproduktion införs, skattesatserna för naturgas och kol ändras och undantagen för energiprodukter som används vid elproduktion och vid kombinerad el- och värmeproduktion avskaffas ...”

Genom lag 15/2012 bibehålls skattebefrielsen på mineraloljor för elproduktion i elkraftverk eller elproduktion eller kombinerad el- och värmeproduktion i kombinerade kraftverk vad gäller bränslen som omfattas av lagens tillämpningsområde, inklusive naturgas och diesel.

Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (lag 54/1997 av den 27 november 1997 om elsektorn)

I denna lag reglerades kostnaderna för och finansieringen av elsystemet.

Ersättning för verksamhet i elsystemet

När det gäller ersättningen för **produktionsverksamheten** föreskrivs följande:

- a) På grundval av det pris som de olika produktionsenheterna erbjuder marknadsaktören bestäms ersättningen enligt det marginalpris som motsvarar erbjudandet hos den sista produktionsenhet vars medverkan i systemet har varit nödvändig för att möta efterfrågan på el.
- b) Ersättning utgår för den effektgaranti som varje produktionsenhet faktiskt tillhandahåller systemet, vilket ska fastställas med hänsyn till anläggningens bevisade tillgänglighet och teknik, såväl på medellång och lång sikt som under

varje planeringsperiod, och priset ska fastställas i enlighet med systemets långsiktiga kapacitetsbehov.

c) Ersättning ska utgå för de kompletterande tjänster för elproduktion som är nödvändiga för att garantera en tillräcklig leverans till konsumenten.

Värmekraftverk som producerar elektricitet med hjälp av kol får ersättning för produktionsverksamhet som motsvarar den garanterade effekt som varje produktionsenhet faktiskt levererar till systemet.

När det gäller **transportverksamheten** ska ersättningen fastställas genom förordning och bestämmas med hänsyn till kostnaderna för investering, drift och underhåll av anläggningarna samt andra kostnader som är nödvändiga för att bedriva verksamheten.

Ersättning för **distributionsverksamheten** fastställs i förordning och ska göra det möjligt att fastställa den ersättning som ska betalas till varje subjekt enligt följande kriterier: Investerings-, drifts- och underhållskostnader för anläggningarna, cirkulerande energi, modellen för distributionsområdena, incitament som motsvarar leveranskvaliteten och minskningen av förlusterna.

Tariffersättningen för **saluföringsverksamhet** till kunderna beräknas på grundval av kostnaderna för den verksamhet som anses vara nödvändig för att tillhandahålla energi till dessa konsumenter och, i förekommande fall, för den verksamhet som är knuten till program som stimulerar efterfrågan. Ersättningen för kostnaderna för marknadsföring till kvalificerade konsumenter ska fritt avtalas mellan företagen och deras kunder.

Kostnader för elsystemet

Följande ska betraktas som **permanenta kostnader för systemets drift**: i) kostnader som kan ingå i systemet till följd av att elförsörjningsverksamhet bedrivs, ii) kostnader som redovisas för den som är systemansvarig och den som är marknadsansvarig, och iii) kostnader för förvaltningen av Comisión Nacional del Sistema Eléctrico (Nationella kommissionen för elsystemet).

De bidrag som avses i artikel 30.4 i denna lag anses vara **kostnader för diversifiering och försörjningstrygghet**.

Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (lag 24/2013 av den 26 november 2013 om elsektorn)

I avdelning III, med rubriken ”Elsystemets ekonomiska och finansiella hållbarhet”, i lag 24/2013, infördes ett nytt system för ersättning för verksamhet som syftar till produktion, distribution och leverans av elektricitet och denna trädde i kraft den 28 december 2013.

I artikel 14.5 föreskrivs följande:

”Ersättningen för produktionsverksamheten ska omfatta följande:

a) elektrisk energi som handlas på dagen före-marknaderna och intradagsmarknaderna. Den el som handlas på dagen före-marknaderna och intradagsmarknaderna ersätts på grundval av ett balanspris mellan tillgång och efterfrågan på el på dessa marknader, vilket erhålls genom de därför inrättade mekanismerna.

Den el som handlas på de bilaterala marknaderna, de fysiska marknaderna eller på terminsmarknaderna, ersätts på grundval av priset på de transaktioner som slutgiltigt genomförs på marknaderna i fråga. Denna del av ersättningen definieras med hänsyn till de förluster som uppkommit i näten och till de kostnader som orsakats av störningarna i anbudssystemets normala funktion.

b) Systembalanseringstjänster som är nödvändiga för att säkerställa en adekvat försörjning av konsumenterna.

I förordning ska det fastställas vilka tjänster som ska betraktas som systembalanseringstjänster, och ersättningssystem för dessa, med åtskillnad mellan obligatoriska och frivilliga tjänster.

c) I förekommande fall ersättning enligt kapacitetsmekanismen, som ska fastställas genom ett beslut av ministern för industri, energi och turism, vilket kommer att ge systemet en tillräcklig täckningsmarginal och stimulera tillgången till användbar el.

d) I förekommande fall annan ersättning som avses i punkt 6 för elproduktion till elnäten i territorierna utanför fastlandet.

e) I förekommande fall den särskilda ersättning som avses i punkt 7 för produktion av el från förnybara energikällor, högeffektiv kraftvärme och restprodukter.”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klaganden är ett företag som producerar elektricitet genom användning av kol. Klaganden förvärvar kol genom ett närstående bolag som deklarerar att kol är befriad från skattskyldighet vad gäller de partier av denna råvara som köps för återförsäljning, eftersom skattskyldighet inträder när kolet används.
- 2 Vid en kontroll fann skattemyndigheten att skattskyldighet hade inträtt och att skatten skulle betalas vid den tidpunkt då klaganden förvärvade kolpartierna som skulle användas för elproduktion och att beskattningsunderlaget skulle bestämmas i enlighet med kolets bruttovärmevärde, oavsett vilken energi som faktiskt

användes för elproduktion. Av dessa skäl beslutade skattemyndigheten om omprövning och krävde att klaganden skulle betala en högre skattesats jämte dröjsmålsränta.

- 3 Klaganden överklagade den 7 april 2016 omprövningsbeslutet om kolskatt för räkenskapsåret 2013 till Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden, Spanien) (nedan kallad TEAC). Klaganden har ifrågasatt följande: 1) att beskattningsunderlaget har fastställts på grundval av kolets bruttovärmevärde, eftersom detta enligt klaganden borde fastställas endast med hänsyn till det värmevärde som faktiskt utnyttjats vid elproduktionen, 2) att skatt påförts avseende 268 717,98 ton kol som det närstående bolaget hade deklarerat som undantaget från skatteplikt år 2011, eftersom det var avsett för återförsäljning, och som sedan användes av klaganden för elproduktion, och 3) huruvida skatten på kol som används för elproduktion är förenlig med unionsrätten.
- 4 I sitt avgörande av den 28 mars 2019 beslutade TEAC att 1) ta hänsyn till kolets nettovärmevärde för att fastställa beskattningsunderlaget för kolskatten, 2) det inte förelåg dubbelbeskattning vid beskattning av kolpartier som tidigare deklarerats som undantagna på grund av att de var avsedda för återförsäljning när köparen använde dem för egen elproduktion, och 3) att inte uttala sig om huruvida Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (lag nr 15/2012 av den 27 december 2012 om skatteåtgärder för en hållbar användning av energi), genom vilken undantaget från kolskatt för användning av kol vid elproduktion avskaffades, är förenlig med unionsrätten.
- 5 Klaganden överklagade till den hänskjutande domstolen, där klaganden tog upp samma frågor som i det första överklagandet och yrkade att det skulle begäras förhandsavgörande avseende huruvida lag 15/2012 är förenlig med unionsrätten.

Parternas huvudargument

- 6 Parternas argument har redovisats i samband med redogörelsen av deras ställningstaganden under det administrativa förfarandet.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 7 Den hänskjutande domstolen är övertygad om att även om skattesatsen är beroende av den värmeenergi som produceras genom användningen av kol, mätt i gigajoule, finns det ingen anledning att endast beakta den energi som faktiskt utnyttjas vid elproduktion. Den anser också att skattskyldighet inträder när klaganden förvärvar kol från sitt närstående bolag för användning vid elproduktion.
- 8 Den hänskjutande domstolen hyser dock tvivel om huruvida den beskattning av användning av kol avsett för elproduktion som föreskrivs i spansk rätt är förenlig

med unionslagstiftningen om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

- 9 Om det skulle anses att den skatt som tas ut på kol som är avsett för användning vid elproduktion inte har ett miljömässigt ändamål – i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 2003/96/EG – skulle den spanska lagstiftningen vara oförenlig med unionsrätten och skattemyndighetens omprövningsbeslut skulle vara felaktigt.
- 10 Närmare bestämt hyser den hänskjutande domstolen allvarliga tvivel kring syftet med denna skatt, eftersom en skatt, för att ha ett specifikt ändamål i den mening som avses i artikel 14.1 a i nämnda artikel, inte ska ha ett uteslutande budgetmässigt syfte, vilket det är att finansiera kostnaderna för det spanska elsystemet. Detta budgetmässiga ändamål framgår av det faktum att det i lag 15/2012 uttryckligen föreskrivs att en uppskattning av den årliga uppbörden av skatter som omfattas av denna lag enligt statens allmänna budgetlagar ska vara avsedda för att finansiera de kostnader för elsystemet som avses i artikel 16 i Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (Lag 54/1997 av den 27 november 1997 om elsektorn).
- 11 Det miljöändamål som anges i ingressen till lag 15/2012 återspeglas inte i skattens systematik och intäkterna från skatten är inte heller avsedda att minska miljöpåverkan av användningen av kol vid elproduktion. Dessutom verkar det faktum att användningen av en mycket förorenande energiprodukt för elproduktion beskattas inte uppfylla kraven för att en skatt ska ha ett specifikt ändamål, med hänsyn till systemet med marginalprissättning på elmarknaden och den omständigheten att kolvärmekraftverk inte är undantagna från de ersättningar för produktionsgaranti som bidrar till deras ekonomiska och finansiella hållbarhet.