Samling af Afgørelser

faFORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 7. marts 2018[1]

Sag C-103/17

Messer France SAS, efterfølger for Praxair
mod
Premier ministre,
Commission de régulation de l'énergie,
Ministre de l'Économie et des Finances,
Ministre de l'Environnement, de l'Énergie et de la Mer

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig))

»Beskatning af energiprodukter og elektricitet – nationale regler, hvorefter der skal betales bidrag til den offentlige elektricitetstjeneste – punktafgift på elektricitet – indirekte afgift – betingelser for indførelsen af en anden indirekte afgift til særlige formål – begrebet særlige formål – sammenligneligheden mellem de øvrige indirekte afgifter til særlige formål og punktafgiften på elektricitet – overholdelsen af en minimumssats for beskatning – forskellen mellem afgift og obligatorisk økonomisk ydelse, som ikke er af skattemæssig karakter«

1. Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) har anmodet Domstolen om at tage stilling til, om det benævnte bidrag til den offentlige elektricitetsforsyning (herefter »CSPE-bidraget«), som blev anvendt i Frankrig i perioden fra 2003 til 2010, er foreneligt med EU-retten.

2. CSPE-bidraget er en afgift, som opkræves af elforsyningsvirksomhederne, og som betales af de endelige forbrugere over deres fakturaer. Beløbet allokeres til at kompensere for de meromkostninger, som elforsyningsvirksomhederne er lovligt forpligtede til at afholde, og som har forskellige formål, der spænder fra tilskyndelse til produktion af elektricitet fra vedvarende energikilder og kompensation for de forhøjede udgifter, der er forbundet med elproduktion uden for fransk europæisk område, til sociale formål såsom den særlige takstfastsættelse for denne energi, der anses for et grundlæggende forbrugsgode, samt hjælp til personer, der lever i fattigdom.

3. Den forelæggende ret har ikke anmodet Domstolen om at tage stilling til, om CSPE-bidraget udgør statsstøtte. Dens spørgsmål vedrører snarere afgiftens forenelighed med de direktiver, der harmoniserer punktafgifterne på bestemte goder, herunder elektricitet.

4. Der er ved disse direktiver blevet indført en regel om, at de varer, der er omhandlet heri, alene kan pålægges harmoniseret punktafgift. Direktiverne tillader imidlertid undtagelsesvis bestemte indirekte afgifter til særlige formål, hvorom Domstolen tidligere har opstillet visse kriterier i forbindelse med sin praksis.

1 – Originalsprog: spansk.

5. I den verserende sag for Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som er pilotsag for et antal lignende sager [2], skal der netop tages stilling til, om CSPE-bidraget kan henføres under de indirekte afgifter, som i henhold til de nævnte direktiver undtagelsesvis kan tillades. Den tvist vedrørende CSPE-bidraget, som verserer for de franske domstole, har væsentlig betydning såvel ud fra et juridisk som et økonomisk synspunkt [3].

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Direktiv 92/12/EØF[4]

6. Følgende fremgår af tredje betragtning til direktivet:

»Begrebet punktafgiftspligtige varer bør defineres; kun varer, der behandles som sådanne i alle medlemsstater, kan underkastes fællesskabsbestemmelser; disse varer kan pålægges andre indirekte afgifter, som tjener specifikke formål; opretholdelse eller indførelse af andre indirekte afgifter må ikke give anledning til formaliteter i tilknytning til passage af en grænse.«

7. Det bestemmes i artikel 3:

»1. Dette direktiv finder anvendelse på fællesskabsplan på følgende varer, således som de er defineret i de pågældende direktiver:

– mineralolier

– alkohol og alkoholholdige drikkevarer

– forarbejdede tobaksvarer.

2. De i stk. 1 nævnte varer kan pålægges andre former for indirekte beskatning i særligt øjemed, såfremt der ved den pågældende beskatning iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen.

[…]«

2. Direktiv 2003/96/EF[5]

8. Artikel 1 bestemmer:

»Medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.«

2 – Ifølge de foreliggende oplysninger har ca. 60 000 borgere og virksomheder indgivet klager (til energitilsynskommissionen, miljøministeriet, skatteministeriet, Électricité de France, mv.) med påstand om tilbagebetaling af de beløb, som de har betalt i form af CSPE-bidrag. Der er anlagt i omegnen af 13 000 søgsmål til prøvelse af den udtrykkelige eller stiltiende afvisning af disse klager, og det samlede beløb vil kunne overstige 5 mia. EUR.

3 – Jf. forslag til afgørelse af 22.1.2017 fremsat af Rapporteur public i sag 399115 SAS Messer France, s. 1. Jf. ligeledes C. Sniadowe, »Contribution au service public de l'électricité: zugzwang ou cinquième as?«, *Revue de droit fiscal*, nr. 39, 2016, s. 520.

4 – Rådets direktiv af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1).

5 – Rådets direktiv af 27.10.2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT 2003, L 283, s. 51).

9. Følgende fremgår af artikel 3:

»Henvisningerne i direktiv 92/12/EØF til »mineralolier« og »punktafgifter«, for så vidt det vedrører mineralolier, fortolkes som alle energiprodukter, elektricitet og nationale indirekte afgifter, der omhandles i henholdsvis dette direktivs artikel 2 og artikel 4, stk. 2.«

10. Artikel 4 er affattet som følger:

»1. De afgiftssatser, medlemsstaterne fastsætter for energiprodukter og elektricitet, der omhandles i artikel 2, må ikke være lavere end de minimumssatser for beskatning, der er fastsat i dette direktiv.

2. I dette direktiv er »afgiftssats« den samlede byrde, der pålægges i form af alle indirekte afgifter (undtagen moms), der beregnes direkte eller indirekte af mængden af energiprodukter eller elektricitet ved overgangen til forbrug.«

11. Artikel 18, stk. 10, fastsætter:

»Den Franske Republik kan helt eller delvis fritage eller foretage lempelser for energiprodukter og elektricitet, der anvendes af staten, regioner, amter, kommuner eller andre offentligretlige organer i forbindelse med aktiviteter eller transaktioner, de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, indtil den 1. januar 2009.

Den Franske Republik kan anvende en overgangsperiode indtil den 1. januar 2009 til at tilpasse sin nuværende beskatningsordning for elektricitet til dette direktivs bestemmelser. I denne periode tages der hensyn til det samlede gennemsnitlige niveau for den nuværende lokale beskatning af elektricitet, når det vurderes, om minimumsafgiftssatserne i dette direktiv er overholdt.«

12. Artikel 28 har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne vedtager og offentliggør de nødvendige love og administrative bestemmelser for at efterkomme dette direktiv senest den 31. december 2003. Medlemsstaterne underretter straks Kommissionen herom.

2. Medlemsstaterne anvender disse love og administrative bestemmelser fra den 1. januar 2004 […]«

3. Direktiv 2008/118/EF[6]

13. Direktiv 92/12 blev ophævet ved direktiv 2008/118, hvis artikel 1, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

a) energiprodukter og elektricitet omfattet af direktiv 2003/96/EF

[…]

2. Medlemsstaterne kan lægge yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer til særlige formål, forudsat at disse afgifter er i overensstemmelse med Fællesskabets afgiftsregler for punktafgifter eller moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften, idet disse regler dog ikke omfatter bestemmelser om fritagelser.«

6 – Rådets direktiv af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12).

14. Artikel 7, stk. 1, har følgende ordlyd:

»1. Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.«

15. Artikel 9 bestemmer:

»Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug finder sted.

[…]«

16. Følgende bestemmes i artikel 47, stk. 1, første afsnit:

»Direktiv 92/12/EØF ophæves med virkning fra den 1. april 2010.«

B. National ret

17. Loi du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité (lov af 10.2.2000 om modernisering og udvikling af den offentlige elektricitetsforsyning)[7] foreskrev følgende i artikel 5[8]:»I. Byrder, der kan tilskrives offentlige tjenesteydelser, som er betroet elektricitetsselskaber, kompenseres fuldt ud. Disse omfatter følgende:

a) For så vidt angår elektricitetsproduktion:

   1. De meromkostninger, der i givet fald følger af gennemførelsen af artikel 8 og 10 i forhold til de omkostninger, som Électricité de France undgår, eller eventuelt de meromkostninger, som berørte ikke-nationaliserede distributører, som er nævnt i artikel 23 i lov 46-628 af 8. april 1946, undgår […]

b) For så vidt angår elektricitetsforsyning:

   1. De tab af indtægter og de omkostninger, som elleverandørerne må afholde på grund af indførelsen af en særlig takstfastsættelse for et grundlæggende forbrugsgode, som omhandlet i artikel 4, stk. I, sidste afsnit.

   2. De omkostninger, som elleverandørerne må afholde på grund af deres deltagelse i den indførte ordning til fordel for personer, der lever i fattigdom, som omhandlet i artikel 2, stk. III, nr. 1.

Disse byrder beregnes på grundlag af passende regnskaber, som føres af de operatører, der skal bære byrderne. Disse regnskaber, som udarbejdes i henhold til regler, der fastsættes af energitilsynskommissionen, […]. Energiministeren fastsætter størrelsen af disse byrder efter energitilsynskommissionens årlige forslag.

Kompensationen for disse byrder til de operatører, der skal bære dem, sikres gennem bidrag, der betales af de endelige elforbrugere på det nationale område.

Størrelsen af de nævnte bidrag beregnes i forhold til, hvor meget elektricitet der er brugt […]

[…]

7 – JORF nr. 35 af 11.2.2000, s. 2143.

8 – Som ændret ved artikel 37 i loi nº 2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie (lov nr. 2003-8 af 3.1.2003 om markederne for gas og elektricitet og offentlige energiforsyningsnet, JORF nr. 3 af 4.1.2003, s. 265).

Størrelsen af bidraget pr. kilowatt-time beregnes således, at bidragene dækker samtlige de omkostninger, der er omhandlet i litra a) og b) […]. Energiministeren fastsætter dette beløb på forslag fra energitilsynskommissionen én gang årligt. […]«

18. Følgende fremgår af artikel 10, stk. 5, andet og syvende afsnit, i lov af 10. februar 2000[9] om forpligtelsen til at købe elektricitet produceret i anlæg, der anvender vedvarende energi:

»[…] Ved dekret præciseres de pligter, der pålægges producenter, som drager fordel af købsforpligtelsen, samt de betingelser, hvorunder økonomi- og energiministrene efter høring af energitilsynskommissionen fastsætter betingelserne for køb af således produceret elektricitet.

[…]

De aftaler, som Electricité de France og de ikke-nationaliserede distributører, der er omhandlet i artikel 23 i ovennævnte lov 46-628 af 8. april 1946, indgår i henhold til denne artikel, fastsætter købsvilkårene under hensyntagen til de investerings- og driftsomkostninger, som disse købere undgår, hvortil kan komme en bonus, der tager hensyn til bidraget fra den leverede produktion eller fra elværkerne til realiseringen af de mål, der er fastsat i denne lovs artikel 1, stk. 2. Størrelsen af denne bonus kan ikke føre til, at forrentningen af den faste kapital i de anlæg, der er omfattet af disse købsvilkår, overstiger en normal forrentning af kapitalen, henset til de risici, der er forbundet med denne virksomhed og til den garanti, som disse anlæg har for, at de kan afsætte hele deres produktion til en fast takst. Købsvilkårene revideres regelmæssigt for at tage hensyn til udviklingen i de omkostninger, der undgås, og i de i artikel 5, stk. 1, omhandlede byrder.«

19. Følgende fremgår af artikel 8 i dekret 2001/410 af 10. maj 2001[10] om betingelserne for køb af elektricitet fra producenter, der er omfattet af en købsforpligtelse vedtaget med henblik på gennemførelsen af disse bestemmelser:

»Betingelserne for køb af elektricitet produceret i anlæg, der drager fordel af den i artikel 10 i ovennævnte lov af 10. februar 2000 omhandlede købsforpligtelse, fastsættes ved bekendtgørelser fra økonomiministeriet og energiministeriet efter udtalelser fra Conseil supérieur de l'énergie (det øverste råd for energi) og fra Commission de régulation de l'électricité (energitilsynskommissionen) […]«

20. Efter den af Kommissionen indledte traktatbrudsprocedure i 2010 vedtog Den Franske Republik loi n.º 2010-1448 du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité (lov af 7.12.2010 om den nye forvaltning af elektricitetsmarkedet, også kendt som NOME-loven)[11]. CSPE-bidraget blev i medfør af artikel 23 i nævnte lov herefter erstattet af kommunale og lokale afgifter på det endelige elforbrug. Disse nye afgifter trådte i kraft den 1. januar 2011.

II. Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

21. Ifølge forelæggelsesafgørelsen nedlagde selskabet Praxair, i hvis rettigheder selskabet Messer France senere er indtrådt, den 17. december 2010 påstand om tilbagebetaling med morarenter af de CSPE-bidrag, som selskabet havde betalt i perioden 2005-2009.

22. Tribunal administratif de Paris (forvaltningsdomstolen i Paris, Frankrig), for hvilken den nævnte påstand var blevet nedlagt, tog ikke denne til følge i sin dom af 6. juli 2012.

9 – JORF nr. 35 af 11.2.2000, s. 2143.

10 – JORF nr. 110 af 12.5.2001, s. 7543.

11 – JORF nr. 284 af 8.12.2010, s. 21467.

23. Selskabet Praxair appellerede denne dom til Cour administrative d'appel de Paris (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Paris). Inden den traf sin afgørelse, besluttede denne retsinstans at indbringe sagen for Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som den forelagde en række spørgsmål. Efter at have rejst et prioriteret spørgsmål om forfatningsmæssighed for Conseil constitutionnel (forfatningsråd, Frankrig), som blev afgjort ved afgørelse af 8. oktober 2014[12], besvarede Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) den 22. juli 2015 appeldomstolens henvendelse.

24. Den 23. februar 2016 afsagde den nævnte domstol dom, hvorved Praxairs appel blev forkastet.

25. Messer France, som var indtrådt i Praxairs rettigheder og forpligtelser, appellerede dommen i anden instans til Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Når en medlemsstat efter ikrafttrædelsen af direktiv 2003/96[…] i første omgang ikke har vedtaget nogen bestemmelser med henblik på indførelse af en punktafgift af elforbruget, men har opretholdt en indirekte afgift af dette forbrug indført på et tidligere tidspunkt, og lokale skatter:

– skal den pågældende afgifts forenelighed med direktiv [92/12] og [2003/96] […] da vurderes på grundlag af de i artikel 3, stk. 2, i [direktiv 92/12] opstillede krav om en »anden form for indirekte beskatning«, nemlig forfølgelse af et eller flere særlige formål og overholdelse af visse beskatningsregler, der finder anvendelse på punktafgiften eller momsen?

– eller er det kun muligt at opretholde en »anden form for indirekte beskatning«, når der findes en harmoniseret punktafgift, og kan det pågældende bidrag i dette tilfælde betragtes som en sådan punktafgift, hvis forenelighed med disse to direktiver så skulle bedømmes på grundlag af alle de i de nævnte direktiver opstillede harmoniseringsregler?

2) Skal et bidrag beregnet på grundlag af det offentlige elforbrug, der allokeres dels til finansiering af de udgifter, der er forbundet med produktion af elektricitet fra vedvarende energikilder og kraft-varme-produktion, dels til gennemførelse af en geografisk takstudligning og en nedsættelse af elpriserne for fattige husstande, anses for at forfølge særlige formål i henhold til artikel 3, stk. 2, i [direktiv 92/12], der er gengivet i artikel 1, stk. 2, i [direktiv 2008/118]?

3) Såfremt kun nogle af de formål, der forfølges, kan betegnes som særlige i henhold til disse bestemmelser, har bidragyderne så alligevel krav på en fuldstændig tilbagebetaling af det omtvistede bidrag eller kun på en delvis tilbagebetaling afhængigt af, hvor stor en del af de samlede udgifter, som bidraget finansierer, der udgøres af udgifter, der ikke svarer til særlige formål?

4) Såfremt det på baggrund af besvarelsen af de foregående spørgsmål antages, at bidragsordningen til den offentlige elektricitetsforsyning er helt eller delvist uforenelig med afgiftsreglerne for elektricitet i EU-retten, skal artikel 18, stk. 10, andet afsnit, i [direktiv 2003/96] da fortolkes således, at overholdelse af de minimumstakster, der er fastsat i nævnte direktiv, frem til den 1. januar 2009 var den eneste forpligtelse, der påhvilede Frankrig?«

26. Der er indgivet skriftlige indlæg af selskabet Messer France, den franske, spanske, italienske og belgiske regering samt Kommissionen, som alle (med undtagelse af den italienske regering) deltog i retsmødet den 13. december 2017.

12 – Conseil constitutionnels afgørelse nr. 2014-419 OPC af 8.10.2014 (JORF nr 235 af 10.10.2014, s. 16485).

III. Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål

A. CSPE-bidragets skattemæssige karakter

27. Forud for gennemgangen af de spørgsmål, der er genstand for den præjudicielle forespørgsel, finder jeg det nødvendigt at tage stilling til tvivlsspørgsmålet om, hvorvidt CSPE-bidraget er af skattemæssig karakter eller ej, som kriterium for at fastslå, om det er foreneligt med artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12.

28. Såfremt CSPE-bidraget ikke er en afgift i henhold til EU-retten, vil det ikke kunne kvalificeres som en indirekte afgift til særlige formål, og dermed vil anvendelsen af direktiv 92/12 være udelukket. Ud fra denne betragtning ville der intet være til hinder for, at Den Franske Republik uden større vanskeligheder opretholdt det pågældende bidrag (så længe det var i kraft).

29. Den forelæggende ret har bemærket, at CSPE-bidraget er en indirekte afgift, og den har ikke sået tvivl om bidragets skattemæssige karakter. Den italienske regering har derimod i sit skriftlige indlæg medgivet, at der ganske vist er tale om et obligatorisk og lovbestemt økonomisk bidrag, men at det efter dens opfattelse savner skattemæssig karakter, hvorfor bidraget ikke kan henføres under anvendelsesområdet for direktiv 92/12 og 2008/118. Den spanske og belgiske regering har støttet dette standpunkt under retsmødet.

30. I mit forslag til afgørelse i sagen IRCCS - Fondazione Santa Lucia [13] slog jeg til lyd for, at de opkrævninger, som i Italien anvendes til at dække de såkaldte »generelle omkostninger forbundet med el-systemet«, var en obligatorisk økonomisk ydelse, som ikke var af skattemæssig karakter [14], og som ikke havde egenskaberne for (eller karakter af) en afgift. Således havde Consiglio di Stato (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Italien) tydeligt gjort rede herfor i sin forelæggelsesafgørelse. Jeg bemærkede nærmere bestemt, at deres skattemæssige opbygning ikke svarede til den skattemæssige opbygning af harmoniserede punktafgifter eller moms, og at de ikke kunne kategoriseres som indirekte afgifter til særlige formål i henhold til artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118.

31. Domstolen valgte i dommen i sagen IRCCS - Fondazione Santa Lucia ikke at følge mit forslag og sondrede således ikke mellem afgifter og offentlige økonomiske ydelser, som ikke er af skattemæssig karakter. Med udgangspunkt i den (korrekte) antagelse, at det tilkommer Domstolen at kvalificere enhver form for skatter, afgifter, gebyrer mv. i relation til EU-retten efter deres objektive kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret [15], begrænsede den sig til at angive tre iboende elementer i de indirekte afgifter:

– for det første den retlige forpligtelse til at betale dette bidrag og myndighedernes kompetence til at retsforfølge skyldneren i tilfælde af manglende opfyldelse heraf

– for det andet anvendelsen af de opkrævede beløb, som skal sigte mod at finansiere formål af almen interesse på grundlag af de fordelingskriterier, der er fastsat af de offentlige myndigheder

13 – Forslag til afgørelse af 21.4.2016 (C-189/15, EU:C:2016:287), punkt 58-64.

14 – Jf. artikel af J.J. Lavilla Rubira, »Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias impuestas a las empresas que operan en el sector eléctrico«, s. 69-102, og R. Gómez-Ferrer Rincón, »Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria«, s. 31-67, i værket af F. López Ramón, (koord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015.

15 – Dom af 18.1.2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17, præmis 29).

– for det tredje deres mulige overvæltning på den endelige forbruger af den leverede vare eller ydelse ved medtagelse i det beløb, der fremgår af den faktura, som er rettet til denne forbruger, hvis beløb almindeligvis er knyttet til de forbrugte mængder af varen eller ydelsen [16].

32. Domstolen overlod det imidlertid fuldt ud til den nationale italienske ret at efterprøve, om det bidrag, der blev opkrævet med henblik på dækning af de generelle omkostninger forbundet med elsystemet, opfyldte betingelserne i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 (dvs. »at det sker til særlige formål, og at disse afgifter er i overensstemmelse med afgiftsreglerne for punktafgifter eller moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften, idet disse regler dog ikke omfatter bestemmelser om fritagelser«) [17].

33. Jeg vil ikke insistere på en diskussion, som kun på overfladen kan anses for akademisk [18]. Det er i forbindelse med fastlæggelsen af forskellene mellem de to begreber efter min opfattelse fortsat relevant, at den opkrævning, der finder sted gennem de offentlige økonomiske bidrag, som ikke er af skattemæssig karakter, ikke overføres til statsbudgettet, dvs. at den ikke anvendes til at tilfredsstille offentlige behov, som skal finansieres af de nationale myndigheder. Det er ligeledes relevant, at forvaltningen og opkrævningen heraf ikke indebærer nogen handling fra skattemyndighedernes side i forbindelse med udøvelsen af deres sædvanlige skatteadministrationsbeføjelser.

34. Hvis der ses bort fra disse og andre træk, udvandes begrebet skatte- og afgiftsindtægter i en sådan grad, at retsvidenskaben på dette område sandsynligvis vil miste sin relevans [19]. Samtidig indskrænkes friheden i for høj grad hos den enkelte medlemsstats lovgiver, som – såfremt denne tendens varer ved – vil kunne se sig nødsaget til at tillægge tarifferne for leveringen af visse offentlige tjenester afgiftsmæssig karakter, når der ved beregningen af beløbet (som fastsættes af de offentlige myndigheder) tages hensyn til de påløbne udgifter i forbindelse med leveringen af de pågældende tjenester, uanset om de er direkte eller indirekte og generelle.

16 – Dom af 18.1.2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17, præmis 31-40). Jf. i samme retning dom af 14.1.2016, Kommissionen mod Belgien (C-163/14, EU:C:2016:4, præmis 39).

17 – Dom af 18.1.2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17), præmis 42 og 43. Consiglio di Stato (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Italien) bemærkede i sidste ende i dom af 19.1.2018, at »den antagelse, der taler for ikke at kvalificere [bidraget til dækning af de generelle omkostninger forbundet med elsystemet] som indirekte afgifter, er mere plausibel, eftersom disse ikke medregnes i det nationale budget, men derimod overføres til de af udligningskassen for elsektoren oprettede forvaltningskonti med henblik på anvendelse til fremme af energi fra vedvarende energikilder og energieffektivitet, sikkerhed på det nukleare område og geografisk omfordeling, særlige satsordninger for det nationale jernbaneselskab, kompensation til små elvirksomheder, støtte til forskning i elsektoren samt dækning af en »elektricitetsbonus« og fordele for energiintensive virksomheder, og eftersom disse sidstnævnte poster definitivt overvæltes på de endelige forbrugere inden for rammerne af et udpræget gensidighedsforhold med de ydelser, der leveres til ovennævnte, og i mangel af et system til opkrævning af disse bidrag, som svarer til det system, hvorved skatte- og afgiftsindtægterne opkræves, […] opstår der dybest set ikke nogen spørgsmål om den nationale ordnings uforenelighed med det nævnte direktiv [2003/96], eftersom den ikke henhører under dette direktivs objektive anvendelsesområde«. Jf. dommens tekst:
https://www.giustizia-amministrativa.it/cdsintra/cdsintra/AmministrazionePortale/DocumentViewer/index.html?ddocname=NYJZ55RFT62J5COYDQUVMGYDZ4&q=Fondazione%20or%20Santa%20or%20Lucia.

18 – Jeg kan ikke modstå fristelsen til at citere en fremtrædende spansk jurist: »At fastlægge den retlige karakter af de aftaler, der indgås inden for organisationerne, er en af den slags spørgsmål, som […] alene kan fascinere et sind, der er hårdt medtaget af ulykker og modgang eller som følge af misdannelse af hjernen. Intet ligger mere fjernt fra virkeligheden. Når jurister forsøger at fastlægge en institutions retlige karakter, gør de det, fordi det er den eneste metode til at fastslå, hvilken retsorden der finder anvendelse.« Jesús Alfaro i bloggen *Almacén de Derecho*, 14.10.2016, http://almacendederecho.org/la-naturaleza-juridica-los-acuerdos-sociales/

19 – Som jeg allerede bemærkede i forslag til afgørelse af 21.4.2016, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2016:287, punkt 54 og 56), udspringer problemstillingen muligvis af anvendelsen af de gældende EU-regler på et lignende, men ikke identisk område, som f.eks. området for statsstøtte, i forbindelse med undersøgelsen af, om bestemte bidrag kan kvalificeres som skattelignende afgifter og underlægges samme ordning som afgifter med tilsvarende virkning og interne afgifter, som er udtryk for forskelsbehandling. Domstolens brede definition af de to sidstnævnte begreber har gjort det muligt for den at anvende dem på enhver økonomisk ydelse, som er pålagt ensidigt af medlemsstaterne, uanset dens afgiftsmæssige karakter.

35. Jeg medgiver dog, at CSPE-bidraget, selv om det har visse træk til fælles med den tidligere nævnte italienske afgift, har nogle kendetegn, som indebærer, at det ville kunne sidestilles med en indirekte afgift, om end denne kvalifikation – som jeg allerede har gjort opmærksom på – hverken bestrides af den forelæggende ret eller i fransk ret [20]. Blandt disse kendetegn skal navnlig fremhæves, at det – som der blev redegjort for i retsmødet – er de offentlige myndigheder (energitilsynskommissionen), der har kompetence til at opkræve betaling, med tillæg af morarenter, fra de brugere, der ikke har indbetalt CSPE-bidraget, og til at udstede ordre om tvangsinddrivelse mod disse.

36. Da det i sidste ende tilkommer den forelæggende ret at tage endelig stilling til, om CSPE-bidraget er af skattemæssig karakter (eller ej), vil jeg, i lyset af de mindre strenge kriterier, som Domstolen har anvendt ved tillæggelsen af denne karakter på bestemte obligatoriske bidrag, der betales af forbrugerne af visse varer eller tjenesteydelser, tage udgangspunkt i denne forudsætning ved udarbejdelsen af dette forslag til afgørelse, om end jeg vil fastholde mit ønske om, at der udvises større begrebslig nøjagtighed ved analysen af begrebet indirekte afgifter [21].

B. Lovgivning, der finder anvendelse i hovedsagen (det fjerde præjudicielle spørgsmål)

37. Det vil være hensigtsmæssigt i første omgang at besvare det spørgsmål fra den forelæggende ret, hvorved den anmoder Domstolen om en præcisering af artikel 18, stk. 10, andet afsnit, i direktiv 2003/96, med henblik på at fastlægge, hvilken lovgivning der finder anvendelse på tvisten.

38. Den indirekte beskatning af elektricitet var i perioden fra den 1. januar 2004 til den 1. april 2010 reguleret ved direktiv 92/12, jf. artikel 3 i direktiv 2003/96 [22]. Sidstnævnte direktiv udvidede bestemmelserne i direktiv 92/12 til også at omfatte elektricitet, idet de hidtil alene havde omfattet punktafgifter på mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og forarbejdede tobaksvarer.

39. Den Franske Republik blev imidlertid indrømmet en overgangsperiode frem til den 1. januar 2009 (artikel 18, stk. 10, andet afsnit, i direktiv 2003/96) til at tilpasse sin beskatningsordning for elektricitet til det pågældende direktiv.

40. I henhold til denne bestemmelse skulle Frankrig i denne periode tage hensyn til det samlede gennemsnitlige niveau for den lokale beskatning af elektricitet, når det skulle vurderes, om minimumsafgiftssatserne i direktiv 2003/96 var overholdt. Denne forpligtelse indebar, at Frankrig i perioden fra den 1. januar 2004 til den 1. januar 2009 skulle sørge for, at summen af CSPE-bidraget og de øvrige (kommunale og lokale) punktafgifter [23] på elforbruget oversteg de nævnte minimumssatser eller -niveauer.

20 – Der kan ud fra en læsning af præmis 16 i afgørelse nr. 2014-419 QPC fra Conseil constitutionnel (forfatningsråd) af 8.10.2014 vedrørende artikel 5 i lov nr. 2000-108 udledes en vis tvivl, eftersom der nævnes »de tvistemål vedrørende beskatning, der hverken er indirekte bidrag eller direkte afgifter«, og som henvises til forvaltningsdomstolene, som er de domstole, der behandler tvister vedrørende CSPE-bidraget.

21 – Jeg skal i denne forbindelse henvise til mit forslag til afgørelse af 21.4.2016, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2016:287, punkt 51-64).

22 – I henhold til artikel 28, stk. 2, i direktiv 2003/96 udløb fristen for tilpasning af den nationale lovgivning den 31.12.2003, hvorefter direktivet skulle anvendes fra den 1.1.2004.

23 – Fra 1984 og frem til den 31.12.2010 var der ved artikel L.2333-2 og L.3333-2 i Code général des collectivités territoriales (lov om lokalmyndigheders virke) indført kommunale og regionale indirekte afgifter, hvis beregningsgrundlag udgjorde en procentdel af den elpris, som forbrugerne blev faktureret.

41. Den Franske Republik overholdt ikke [24] denne overgangsperiode, men undlod at gennemføre direktiv 2003/96 i national ret indtil vedtagelsen af lov nr. 2010-1488 [25] af 7. december 2010, som trådte i kraft den 1. januar 2011 [26].

42. Det kan af denne lovgivningsmæssige sekvens udledes, at artikel 18, stk. 10, andet afsnit, i direktiv 2003/96 gav Den Franske Republik beføjelse til at opretholde sin nationale beskatningsordning for elektricitet frem til den 31. december 2008 uden at skulle henholde sig til direktiv 92/12, med overholdelsen af de i direktivet fastsatte minimumstakster som »den eneste forpligtelse« [27]. Frem til denne dato havde Frankrig således, med det nævnte forbehold, frihed til at anvende CSPE-bidraget, uden at det var nødvendigt at tage stilling til dets forenelighed med det nævnte direktiv.

43. Resultatet af det ovenstående er, at såfremt dette niveau blev nået (hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge), kan de indbetalte CSPE-bidrag, der forfaldt inden den 1. januar 2009, ikke kræves tilbagebetalt under påberåbelse af, at direktiv 92/12 og 2003/96 er blevet tilsidesat.

C. CSPE-bidragets forenelighed med punktafgiften på elektricitet (det første præjudicielle spørgsmål)

44. Messer France er af den opfattelse, at indførelsen af den harmoniserede punktafgift på elforbrug er en ufravigelig betingelse for, at en medlemsstat kan opretholde eller indføre en anden form for indirekte beskatning af elforbrug i henhold til artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12.

45. Muligheden for at anvende en anden form for indirekte beskatning er efter selskabets opfattelse et udtryk for, at medlemsstaterne har en residuel afgiftskompetence [28], hvis udøvelse er af supplerende art og betinget af indførelsen af den harmoniserede punktafgift [29]. Denne betingelse skulle være nærmere beskrevet i direktiv 2008/118, ved hvis artikel 1, stk. 2, udtrykket »anden form for indirekte beskatning« er blevet erstattet af udtrykket »*yderligere* indirekte afgifter«.

46. Jeg er ikke enig i denne argumentation. For det første finder direktiv 2008/118 ikke anvendelse ratione temporis på den foreliggende sag, selv om affattelsen af dets artikel 1, stk. 2, i det væsentlige svarer til affattelsen af artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 [30]. Mens der i enkelte sproglige udgaver af artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 (f.eks. den franske og den rumænske [og den danske]) tales om *yderligere* indirekte afgifter, henviser flertallet (bl.a. den engelske, portugisiske, spanske og italienske udgave) til »*andre* indirekte afgifter«, hvilket fjerner tanken om, at disse skulle være betingede af en forudgående indførelse af den harmoniserede punktafgift i overensstemmelse med det nævnte direktivs målsætninger. Denne fortolkning er i overensstemmelse med den almindelige opbygning af og formålet med direktiv 2008/118 [31].

24 – Dette traktatbrud blev fastslået af Domstolen ved dom af 25.10.2012, Kommissionen mod Frankrig (C-164/11, EU:C:2012:665).

25 – JORF nr. 284 af 8.12.2010, s. 21467. Ved denne lov blev de tidligere kommunale og lokale afgifter ændret til henholdsvis en kommunal og en lokal afgift, begge på det endelige elforbrug, og ved artikel 266d, punkt C, i Code des douanes (toldloven) blev der indført en ny punktafgift med benævnelsen »national afgift af det endelige elforbrug« på mere end 250 kilowatt. Samtidig med denne tredobbelte punktafgift fortsatte anvendelsen af CSPE-bidraget, uden at reglerne herfor blev ændret.

26 – Efter den 1.1.2016 blev det tidligere CSPE-bidrag i henhold til loi 2015-1786 de finances rectificative pour 2015 af 29.12.2015 integreret i den nationale afgift af det endelige elforbrug, hvilket gav plads til det nye CSPE-bidrag, der blev udformet som en punktafgift på elforbrug.

27 – Som formuleret af den forelæggende ret.

28 – Generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punkt 15).

29 – Dom af 24.2.2000, Kommissionen mod Frankrig (C-434/97, EU:C:2000:98, præmis 19): »Denne bestemmelse har til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne – ud over den minimumspunktafgift, der fastsættes i direktivet om afgiftsstrukturen – at fastsætte andre indirekte skatter i særligt øjemed, dvs. med et andet formål end et budgetmæssigt.«

30 – Dom af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 34).

31 – Såfremt en fællesskabsbestemmelse kan fortolkes på flere måder, hvoraf kun den ene kan sikre bestemmelsens effektive virkning, skal der efter Domstolens faste praksis gives denne fortolkning prioritet (jf. bl.a. dom af 22.9.1988, sag 187/87, Saarland m.fl., EU:C:1988:439, præmis 19). I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sproglige udgaver af en fællesskabsbestemmelse skal den pågældende bestemmelse desuden fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med de retsforskrifter, som den indgår i (jf. bl.a. dom af 24.2.2000, Kommissionen mod Frankrig, C-434/97, EU:C:2000:98, præmis 21 og 22, og af 27.3.1990, sag C-372/88, Cricket St. Thomas, EU:C:1990:140, præmis 19).

47. For det andet indeholder ordlyden af artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, med sin henvisning til »andre former for indirekte beskatning i særligt øjemed«, ikke nogen elementer, der indebærer, at anvendelsen heraf skulle være betinget af en forudgående indførelse af den harmoniserede punktafgift.

48. Denne antagelse forstærkes af, at punktafgiftspligtige varer i henhold til tredje betragtning til direktiv 92/12 »kan pålægges andre indirekte afgifter, som tjener specifikke formål; opretholdelse eller indførelse af andre indirekte afgifter må ikke give anledning til formaliteter i tilknytning til passage af en grænse«.

49. Domstolen har i tråd hermed henvist til »muligheden i henhold til artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 for at opretholde eller indføre en national beskatning i særligt øjemed af varer, der er pålagt den harmoniserede punktafgift« [32]. Denne *mulighed* står i kontrast til medlemsstaternes *pligt* til at indføre den harmoniserede punktafgift, og dette afslører, at der er tale om indbyrdes uafhængige afgifter, og at indførelsen af den sidstnævnte afgift ikke er en ufravigelig betingelse for at kunne opretholde eller indføre den ovennævnte beskatning.

50. For det tredje fandt Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, at Rådet havde vedtaget artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 »[u]nder hensyntagen til medlemsstaternes forskellige traditioner på beskatningsområdet og den hyppige brug af indirekte beskatning til gennemførelse af andre politikker end budgetpolitik« [33]. Denne omstændighed underbygger ligeledes, at disse *andre* indirekte afgifter kan eksistere uafhængigt og ubetinget af, om der findes en harmoniseret punktafgift.

51. Det er således min opfattelse, at artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 bør fortolkes således, at opretholdelsen eller indførelsen af en indirekte afgift til særlige formål ikke er betinget af en forudgående indførsel af den harmoniserede punktafgift.

D. CSPE-bidraget som en indirekte afgift til særlige formål (det andet præjudicielle spørgsmål)

52. Eftersom selskabet Messer France i hovedsagen har fremsat krav om tilbagebetaling med tillæg af morarenter af de af selskabet Praxair indbetalte CSPE-bidrag i perioden fra 2005 til 2009, er det alene direktiv 92/12 og direktiv 2003/96, der finder anvendelse ratione temporis. Dette er ikke til hinder for, at Domstolens praksis vedrørende direktiv 2008/118 ligeledes bør tages i betragtning, for selv om dette direktiv ophævede direktiv 92/12 pr. 1. april 2010, er dets indhold i det væsentlige ikke forskelligt [34].

53. Artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 giver medlemsstaterne beføjelse til, ud over at indføre den harmoniserede punktafgift på elforbrug, at indføre eller opretholde »andre former for indirekte beskatning i særligt øjemed«.

54. De indirekte afgifter til særlige formål er sammen med den harmoniserede punktafgift relevante med henblik på anvendelsen af direktiv 2003/96, eftersom direktivets artikel 4, stk. 1, bestemmer, at de afgiftssatser, som medlemsstaterne fastsætter for elektricitet, ikke må være lavere end de minimumssatser, der er fastsat i direktivet [35].

32 – Dom af 10.6.1999, Braathens (C-346/97, EU:C:1999:291, præmis 25).

33 – Dom af 24.2.2000, Kommissionen mod Frankrig (C-434/97, EU:C:2000:98, præmis 18).

34 – Dom af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 34).

35 – Ved »afgiftssats« forstås den byrde, der pålægges i form af alle indirekte afgifter (undtagen moms), der beregnes direkte eller indirekte af mængden af elektricitet ved overgangen til forbrug (artikel 4, stk. 2, i direktiv 2003/96).

55. Som jeg netop har bemærket, følger det af Domstolens praksis, at de indirekte afgifter til særlige formål – som undtagelse fra hovedreglen – beror på medlemsstaternes forskellige traditioner på beskatningsområdet og den hyppige brug af indirekte beskatning til gennemførelse af andre politikker end budgetpolitik. Dermed gøres det muligt for medlemsstaterne ud over minimumspunktafgiften at fastsætte andre indirekte skatter i særligt øjemed [36].

56. For så vidt som der er tale om en undtagelse til hovedreglen om, at elforbrug alene skal pålægges den harmoniserede punktafgift samt moms, har Domstolen hidtil foretaget en indskrænkende fortolkning heraf [37]. Medlemsstaternes skønsmargen begrænses endvidere af de to ufravigelige betingelser, som skal opfyldes kumulativt af de indirekte afgifter til særlige formål, nemlig:

– De skal have et særligt formål.

– De skal iagttage de regler, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften [38].

57. Under disse forudsætninger er der grundlag for at undersøge, om CSPE-bidraget kan anses for en indirekte afgift til særlige formål.

1. Kravet om et særligt formål

58. Domstolen har fastsat nogle (strenge) kriterier for vurdering af dette første krav:

– Et særligt formål skal altid være et andet formål end et rent budgetmæssigt. Eftersom enhver afgift nødvendigvis forfølger et budgetmæssigt formål, kan denne omstændighed imidlertid ikke i sig selv være tilstrækkelig til at udelukke, at afgiften kan anses for ligeledes at have et *særligt formål* som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 [39].

– Den omstændighed, at indtægterne af en afgift på forhånd er allokeret til finansiering af bestemte offentlige behov, udgør et element til fastsættelse af, om afgiften har et særligt formål, men en sådan allokering, som blot er en intern organisation af budgettet i en medlemsstat, kan ikke i sig selv udgøre en tilstrækkelig betingelse. En medlemsstat kan vælge at foreskrive, at indtægterne af en afgift allokeres til finansiering af bestemte udgifter, og på denne måde vil den kunne omdanne en hvilken som helst indirekte afgift til en indirekte afgift til særlige formål [40].

– Det kan ikke fastslås, at der findes et særligt formål, alene på baggrund af, at indtægterne fra afgiften allokeres til finansiering af generelle udgifter, som påhviler den offentlige myndighed inden for et bestemt område. I modsat fald ville der ikke kunne sondres mellem det nævnte angiveligt særlige formål og et andet rent budgetmæssigt formål.

– Afgiften skal i sig selv have til formål at virkeliggøre det påberåbte særlige formål, og den skal derfor sikre, at der er en direkte forbindelse mellem anvendelsen af afgiftsindtægterne og det nævnte særlige formål. Såfremt der ikke findes en sådan mekanisme til forhåndsallokering af

36 – Dom af 4.6.2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, præmis 58), og af 20.9.2017, Elecdey Carcelén m.fl. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 og C-221/16, EU:C:2017:705, præmis 58).

37 – Dom af 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 28 og 29), og af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 39).

38 – Denne bestemmelse er ifølge retslitteraturen uklar. Jf. f.eks. D. Berlin, *Politique fiscale*, *Commentaire J. Mégret, vol. I*, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012, s. 561.

39 – Dom af 24.2.2000, Kommissionen mod Frankrig (C-434/97, EU:C:2000:98, præmis 19), af 9.3.2000, EKW og Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, præmis 31 og 33), af 10.3.2005, Hermann (C-491/03, EU:C:2005:157, præmis 16), af 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 23 og 27), og af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 37 og 38).

40 – Dom af 9.3.2000, EKW og Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, præmis 35), af 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 28 og 29), og af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 39).

indtægterne, kan den kun anses for at forfølge et særligt formål, hvis denne afgift for så vidt angår dens struktur (navnlig den afgiftsudløsende begivenhed og 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[41].

59. Den franske og spanske regering er af den opfattelse, at CSPE-bidraget er allokeret til opfyldelse af særlige formål, som ikke er rent budgetmæssige. Messer France og Kommissionen har derimod anført, at bidraget forfølger en lang række miljømæssige og sociale formål, hvoraf nogle er indbyrdes modstridende, og at det ikke tilskynder til opnåelsen heraf, hvorfor det ikke opfylder de af Domstolen opstillede betingelser, som er opregnet ovenfor.

60. Den forelæggende ret har bemærket, at CSPE-bidraget blev indført til dækning af de forskellige udgifter i forbindelse med den forpligtelse til offentlig tjeneste, der påhviler elleverandørerne. I henhold til artikel 5 i lov af 10. februar 2000 blev indtægterne fra CSPE-bidraget i de omtvistede år allokeret til tre former for udgifter:

– betaling af de ekstraomkostninger, der er forbundet med leverandørernes forpligtelse til at købe elektricitet, som er fremstillet fra vedvarende energikilder og kraftvarmeproduktion med henblik på at fremme produktionen af elektricitet fra disse energikilder

– kompensation for ekstraomkostningerne til fremstilling i områder, der ikke er tilsluttet nettet på det franske fastland

– tab af indtægter og ekstraomkostninger til forvaltning, som elleverandørerne må afholde på grund af dels indførelsen af en særlig takstfastsættelse for elektricitet kaldet »et grundlæggende forbrugsgode«, dels deres deltagelse i ordningen for personer, der lever i fattigdom.

61. Ud over disse formål blev de med CSPE-bidraget opkrævede beløb ligeledes allokeret til dækning af udgifterne i forbindelse med den administrative drift af Mediateur national de l'énergie (den nationale energiombudsmand, herefter »ombudsmanden«) og Caisse de dépôts et consignations pour la gestion de la CSPE (den offentlige depositokasse til forvaltning af CSPE-bidraget, herefter »depositokassen«).

62. De endelige elforbrugere indbetalte CSPE-bidraget til leverandørerne ud fra det forbrug (i forhold til de forbrugte kilowatt), som fremgik af deres faktura. Leverandørerne indbetalte dette beløb til depositokassen efter at have foretaget en modregning i det opkrævede CSPE-bidrag for de afholdte omkostninger ved opfyldelsen af de hermed tilstræbte målsætninger for offentlig forsyning. Depositokassen fordelte det resterende beløb mellem elleverandørerne til dækning af omkostningerne i forbindelse med deres forpligtelser til offentlig tjeneste.

63. CSPE-bidragets procentsats blev fastsat af den kompetente minister efter energireguleringskommissionens forslag og under hensyntagen til de forventede omkostninger ved opfyldelsen af forpligtelserne til offentlig elektricitetsforsyning. I tilfælde af underskud ville dette blive dækket ved en forhøjelse af CSPE-bidraget i de efterfølgende budgetår.

64. De beløb, der blev opkrævet med CSPE-bidraget, blev ikke overført til statsbudgettet, men tilgik derimod depositokassen. Beløbene skulle som ovenfor nævnt allokeres til formål, der var knyttet til den offentlige elektricitetstjeneste, og som ikke var rent budgetmæssige.

41 – Dom af 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 32), og af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 42).

65. Som Domstolen har bemærket, kan den omstændighed, at indtægterne af en afgift på forhånd er allokeret til finansiering af bestemte offentlige behov, imidlertid alene udgøre et indicium for, at den pågældende afgift har et særligt formål. En sådan allokering kan dække over, hvad der blot er en intern organisation af budgettet i en medlemsstat [42].

66. Ud fra dette kriterium havde de indtægter fra CSPE-bidraget, som var allokeret til dækning af ombudsmandens og depositokassens driftsomkostninger, et typisk budgetmæssigt formål, dvs. at de kunne kategoriseres som indtægter til finansiering af statens generalomkostninger, som uden vanskeligheder ville kunne optræde i de statslige budgetter. CSPE-bidraget ville således ikke kunne anses for en indirekte afgift til særlige formål på dette punkt.

67. Om end det ikke fremstår helt så tydeligt, mener jeg, at det samme er tilfældet med hensyn til de indtægter fra CSPE-bidraget, som allokeres til sociale formål (den særlige takstfastsættelse for elektricitet kaldet »et grundlæggende forbrugsgode« og deltagelsen i ordningen for personer, der lever i fattigdom), og med hensyn til de indtægter, hvormed medlemsstaten ønsker at kompensere for bestemte ulemper som følge af geografiske eller territoriale faktorer (dvs. at kompensere for ekstraomkostningerne til fremstilling i områder, der ikke er tilsluttet nettet på det franske fastland).

68. Jeg er enig med Kommissionen i, at indtægterne fra CSPE-bidraget på disse to punkter opfylder offentlige behov af social eller geografisk art, som normalt finansieres over statsbudgettet.

69. Disse sociale formål og målsætninger om territorial samhørighed har faktisk ligget til grund for den senere udvikling af den franske lovgivning, som kommer til udtryk ved lov 2015-1786 [43]. Siden da har afgifterne på den offentlige elektricitets- og gastjeneste indgået i det franske statsbudget, mens CSPE-bidraget er blevet lagt sammen med afgiften på det endelige elforbrug (harmoniseret punktafgift) [44].

70. Efter min opfattelse har allokeringen af CSPE-bidraget til betaling af de ekstraomkostninger, der er forbundet med (leverandørernes) forpligtelse til at købe elektricitet, som er fremstillet fra vedvarende energikilder og kraftvarmeproduktion, derimod et særligt formål som omhandlet i Domstolens praksis vedrørende indirekte afgifter til særlige formål.

42 – Dom af 9.3.2000, EKW og Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, præmis 35), af 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 28 og 29), og af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 39).

43 – Loi n.º 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 (lov 015-1786 af 29.12.2015 om ændring af finansloven for 2015, JORF nr. 302, 2015, s. 24701). Det fremgik af bemærkningerne til lovforslagets artikel 3: »une partie des charges actuellement financées par la CSPE ne relèvent pas directement de la politique de transition énergétique, il s'agit de charges relatives aux tarifs sociaux, à la péréquation territoriale, à la cogénération et au budget du médiateur de l'énergie. Ces charges ne présentent pas de lien direct par nature avec les recettes issues de la fiscalité énergétique. Elles ont par ailleurs un caractère récurrent et seront désormais inscrites au budget général, sur un nouveau programme de la mission "Ecologie, développement et mobilité durable" dont les crédits seront inscrits en 2016 par coordination du projet de loi de finances actuellement examiné au Parlement«.

44 – Under parlamentets behandling af loven blev der i flere dokumenter henvist til, at nogle af målsætningerne for CSPE-bidraget var af budgetmæssig og ikke særlig karakter, at det var nødvendigt at ændre disse og bringe den manglende overholdelse af EU-lovgivningen til ophør. Jf. rapport nr. 229 og nr. 263 (2014-2015) fra (det parlamentariske) økonomiudvalg, hvoraf følgende fremgår: »En outre, sur le plan communautaire, il existe un risque réel de remise en cause de la CSPE actuelle avec un effet rétroactif potentiel qui se chiffrerait en milliards d'euros, au motif de son absence de finalité spécifique»«le droit communautaire n'autorise ce type d'imposition que dès lors qu'elles poursuivent des fins spécifiques; or, la CSPE couvre aujourd'hui des charges multiples et dont la finalité "budgétaire" s'agissant au moins des mesures sociales ou de péréquation tarifaire, risquerait de n'être pas considérée comme spécifique par la Cour de justice de l'Union européenne si elle avait à en connaître«.

71. Der findes i denne allokering en tilstrækkelig forbindelse mellem anvendelsen af afgiftsindtægterne og den specifikke målsætning om at fremme grøn energi [45]. CSPE-bidraget tilskynder til fremstilling af elektricitet fra vedvarende energikilder og kraftvarmeproduktion [46] og bidrager til finansieringen heraf, hvorfor det i sig selv forfølger virkeliggørelsen af det påberåbte særlige formål [47].

72. Kommissionen [48] (som i den foreliggende sag har indtaget et anderledes standpunkt uden at angive en tilstrækkelig begrundelse) har i virkeligheden medgivet, at bestanddelen A3 af den italienske afgift til dækning af de generelle omkostninger forbundet med elsystemet, hvis eneste formål var at finansiere produktionen af elektricitet fra vedvarende energikilder og kraftvarme (dvs. den bestanddel, der svarer til en af bestanddelene af CSPE-bidraget), udgør en indirekte afgift til særlige formål.

73. Det ville som modargument kunne anføres, at fremme af grøn elektricitet er et formål, som ligeledes ville kunne finansieres gennem offentlige midler hidrørende fra statsbudgettet. Denne mulighed vil ganske rigtigt altid foreligge, eftersom de nationale parlamenter i kraft af deres suverænitet har mulighed for at medtage de poster, som de finder hensigtsmæssige, i det statslige budget. Hvis denne omstændighed ender med at blive det springende punkt ved fortolkningen af den ved artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 fastsatte undtagelse for de indirekte afgifter til særlige formål, er jeg imidlertid bange for, at ingen indirekte afgifter vil kunne omfattes af denne undtagelse.

74. Ganske vist er der hidtil ingen af de af Domstolen undersøgte afgifter, der har opfyldt de strenge kriterier, som denne har fastsat i sin praksis vedrørende undersøgelse af lovligheden af de indirekte afgifter til særlige formål. Når en sådan undtagelse findes, og hvis fastsættelsen heraf i direktiv 92/12 skal være til nogen nytte, bør den imidlertid ikke neutraliseres gennem retspraksis. Efter min opfattelse giver CSPE-bidraget – for så vidt angår den del, der er allokeret til fremme af grøn elektricitet – for første gang Domstolen anledning til at anerkende en indirekte afgift til særlige formål inden for rammerne af dette direktiv.

75. Denne konklusion afkræftes ikke af de forskellige argumenter, der er fremført i den foreliggende sag. Den forelæggende ret har bemærket, at det beløb, der vedrører forpligtelsen til at købe til en pris, der ligger over markedsværdien for elektricitet produceret i anlæg, der anvender vedvarende energi (som svarer til forskellen mellem den garanterede afregningspris for de købere, der er forpligtede til at købe, og de omkostninger, som disse købere undgår i tilknytning til anskaffelsen af den tilsvarende energi), ikke var afhængigt af de indtægter, der hidrørte fra CSPE-bidraget. Selv om der ikke måtte være en direkte forbindelse mellem de beløb, der opkræves gennem CSPE-bidraget, og det specifikke støttebeløb til producenterne af grøn elektricitet, kan det imidlertid ikke bestrides, at en væsentlig andel af de beløb, der hidrørte fra CSPE-bidraget, var allokeret til finansieringen af denne støtte [49].

45 – Dom af 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 30-32), og af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 41 og 42).

46 – Dom af 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 30), og af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 41).

47 – I denne forstand adskiller CSPE-bidraget sig fra den salgsafgift, der blev undersøgt i dom af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 43-46), og som blev pålagt størstedelen af de varer og tjenesteydelser, der blev solgt til de endelige forbrugere i byen Tallinn, og hvis opkrævning af byrådet blev allokeret til finansiering af udøvelsen af dets kompetence på området for tilrettelæggelse af den offentlige transport på byens område. Domstolen fandt, at den estiske lovgivning ikke fastsatte nogen mekanisme til forhåndsallokering til miljø- og folkesundhedsformål af indtægterne fra salgsafgiften, for så vidt som den pålagdes punktafgiftspligtigt flydende brændstof. Der fandtes således ingen direkte forbindelse mellem anvendelsen af indtægterne fra den nævnte afgift og disse formål.

48 – Jf. dokument C(2017) 3406 final af 23.5.2017, State Aid SA.38635 (2014/NN) – Italy – Reductions of the renewable and cogeneration surcharge for electro-intensive users in Italy, s. 100: »the A3 component constitutes an indirect tax on electricity. Furthermore, it should be pointed out that the A3 component pursues a specific objective […] namely financing of the support for RES and cogeneration installations«.

49 – Ifølge de af energitilsynskommissionen fremlagte oplysninger for 2003-2015, som er tilgængelige på http://www.cre.fr/operateurs/service-public-de-l-electricite-cspe/montant#section2, blev ca. 70% af det opkrævede CSPE-bidrag allokeret til vedvarende energi og kraftvarmeproduktion, mens 25% blev allokeret til geografisk omfordeling og 5% til sociale formål.

76. Det er heller ikke til hinder for en kvalifikation som indirekte afgift til særlige formål, at de beløb, der blev opkrævet med CSPE-bidraget, hvert år blev fordelt i henhold til kriterier fastsat af energitilsynskommissionen og energiministeriets beslutninger, uden at procentsatserne for allokeringen af de gennem CSPE-bidraget opkrævede beløb til hvert enkelt formål på forhånd var blevet fastsat i den franske lovgivning.

77. Jeg mener i denne henseende, at medlemsstaterne bør have en vis skønsmargen i forbindelse med udformningen af en indirekte afgift til særlige formål, som er forenelig med artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12. Denne skønsmargen bør omfatte muligheden for at foretage en fleksibel angivelse af formålet med opkrævningen og for at regulere afgiftens størrelse efter omstændighederne, hvilket er beslutninger, som kan uddelegeres til de kompetente offentlige myndigheder. Det, der er relevant, er som nævnt, at ca. 70% af de med CSPE-bidraget opkrævede beløb i praksis blev allokeret til fremme af grøn elektricitet.

78. Den omstændighed, at CSPE-bidraget ikke i sig selv skulle have gjort det muligt at prioritere forbruget af grøn elektricitet eller at tilskynde forbrugerne til at købe denne frem for elektricitet fra ikke-vedvarende energikilder, forekommer mig i endnu mindre grad at være en hindring for at kvalificere den som indirekte afgift til særlige formål. Til forskel fra andre punktafgiftspligtige varer (som f.eks. alkohol og tobak), er det for elektricitetens vedkommende åbenbart vanskeligt at sondre mellem den, der hidrører fra vedvarende energikilder, og den, der produceres ved hjælp af fossile brændstoffer eller andre kilder, når først den er blevet ført ind i distributionsnettet. Jeg skal imidlertid erindre om, at Domstolen alene kræver, at den indirekte afgift til særlige formål er udformet således, at den ikke tilskynder forbrugerne til at forbruge produktet, når der ikke findes en mekanisme til forhåndsallokering af indtægterne. Som jeg allerede har nævnt, er dette tilfældet med CSPE-bidraget [50].

79. På baggrund af ovenstående betragtninger er det min opfattelse, at CSPE-bidraget opfylder kravet om at tjene et særligt formål, og at det således kan kvalificeres som en indirekte afgift til særlige formål, der er forenelig med artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, for så vidt angår den del, som vedrører de opkrævede beløb, der er allokeret til betaling af de ekstraomkostninger, der er forbundet med forpligtelsen til at købe elektricitet fremstillet fra vedvarende energikilder og kraftvarmeproduktion.

2. Ligheder mellem en indirekte afgift til særlige formål og den harmoniserede punktafgift eller moms

80. Ud over at tjene et særligt formål skal en indirekte afgift, for at kunne være omfattet af undtagelsen i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, iagttage de regler, der gælder for punktafgifter og moms for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften. For så vidt angår disse elementer af afgiften skal den således have tilsvarende kendetegn som de punktafgifter, der er harmoniseret af Den Europæiske Union, eller som moms.

81. Domstolen har i forbindelse med sin fortolkning af denne bestemmelse fastslået, »at det efter artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter ikke kræves, at medlemsstaterne skal iagttage alle de regler, der gælder for punktafgifter eller for moms med hensyn til bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen«, og at »[d]et er tilstrækkeligt, at en indirekte beskatning i særligt øjemed på disse punkter er i overensstemmelse med den almindelige opbygning af en af disse former for beskatning, således som de er gennemført i fællesskabsbestemmelserne« [51].

50 – Dom af 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 32), og af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 42).

51 – Dom af 24.2.2000, Kommissionen mod Frankrig (C-434/97, EU:C:2000:98, præmis 27).

82. CSPE-bidragets opbygning kan ikke sidestilles med momsens opbygning, eftersom dets størrelse ikke er proportional med prisen på den afgiftspligtige vare, men derimod beregnes ud fra den forbrugte mængde elektrisk energi, dets opkrævning finder sted på det tidspunkt, hvor energien forbruges, og ikke i hvert led af produktions- og distributionsprocessen, og pålægges sidst, men ikke mindst, en bestemt vare (elektricitet) og ikke er kendetegnet ved at være generel.

83. Følgelig skal CSPE-bidragets sammenlignelighed søges i punktafgiftssystemet. Den forelæggende ret, hvis bedømmelse jeg er enig i, har fremhævet flere forskellige elementer af CSPE-bidragets afgiftsmæssige opbygning, som svarer til de elementer, der kendetegner punktafgifterne.

84. For så vidt angår bestemmelsen af afgiftsgrundlaget og afgiftsberegningen, som kommer til udtryk ved det opkrævede afgiftsbeløb, har CSPE-bidraget tydelige lighedspunkter med punktafgifterne. Afgiften pålægges elektricitet i forhold til de forbrugte kilowatt med en sats, der er gået fra 3 EUR/MWh i 2003 til 20 EUR/MWh i 2015 [52], hvilket er i lighed med de øvrige afgifter.

85. For så vidt angår forfaldet finder dette for punktafgifternes vedkommende sted ved leveringen af elektriciteten [53]. Artikel 5 i lov af 10. februar 2000, som var i kraft på det pågældende tidspunkt, bestemte ligeledes, at opkrævningen af CSPE-bidraget skulle finde sted ved forbrugerens betaling af sin faktura. Derfor er det tidsmæssige element af bidragets forfald sammenfaldende med leveringen af elektriciteten, hvilket er i overensstemmelse med direktiv 92/12 og 2003/96.

86. I modsætning til den harmoniserede punktafgift på elektricitet, hvor det er distributøren eller forhandleren, der er den afgiftspligtige person (artikel 21, stk. 5, i direktiv 2003/96), er det i CSPE-bidragets tilfælde forbrugeren, der er afgiftspligtig. Artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 kræver imidlertid ikke, at de indirekte afgifter til særlige formål skal være sammenlignelige med momsen eller punktafgifterne for så vidt angår reglerne om den afgiftspligtige person.

87. Også i forbindelse med fastsættelsen af maksimumsgrænser er der overensstemmelse mellem CSPE-bidraget og punktafgifterne. For CSPE-bidragets vedkommende gælder, at »det samlede beløb, der skal betales i form af bidrag til den offentlige elektricitetsforsyning af alle industrivirksomheder, der forbruger over 7 gigawatt-timer elektricitet om året, fastsættes til højst 0,5% af merværdien« [54]. Denne begrænsning er på linje med artikel 17, stk. 1, i direktiv 2003/96 [55] og er således i overensstemmelse med EU-rettens generelle ordning for beregning af punktafgifter.

88. Endelig er det for så vidt angår »kontrollen med beskatningen« korrekt, at forvaltningen af CSPE-bidraget til dels adskiller sig fra forvaltningen af andre indirekte afgifter. I henhold til den franske lovgivning betales bidraget af de endelige elforbrugere i form af en tillægsafgift til den elektricitetstarif, der opkræves på deres faktura, hvorfor det således var elleverandørerne, der opkrævede CSPE-bidraget og overførte midlerne til depositokassen, som herefter fordelte dem blandt operatørerne på elmarkedet. Som jeg allerede har bemærket [56], finder der imidlertid en offentlig

52 – Afgiftssatsen skulle som nævnt fastsættes årligt af det kompetente ministerium på forslag fra energireguleringskommissionen, inden for en grænse på 7% af grundtaksten for salg af elektricitet. Ikke desto mindre blev satsen de tre første år fastsat ved lov, hvorefter den forblev uforandret indtil 2010 i henhold til den lovbestemte mekanisme for stiltiende videreførelse.

53 – Det fremgår af artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12, at »[p]unktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter i overensstemmelse med artikel 14, stk. 3«. Artikel 21, stk. 5, i direktiv 2003/96 har følgende ordlyd: »Ved anvendelsen af artikel 5 og 6 i direktiv 92/12/EØF forfalder afgiften på elektricitet og naturgas ved levering fra distributøren eller forhandleren.«

54 – Artikel 67 i loi du 13 juillet 2005 de programme fixant les orientations de la politique énergétique (lov om fastsættelse af retningslinjerne for energipolitikken), i sin på daværende tidspunkt gældende version.

55 – I henhold til denne bestemmelse kan medlemsstaterne »anvende lavere afgifter på elektricitet«, »[t]il fordel for energiintensive virksomheder«, såfremt minimumsafgiftssatserne i direktivet overholdes. Energiintensive virksomheder defineres som udgangspunkt som virksomheder, »hvor købet af energiprodukter og elektricitet udgør mindst 3,0% af produktionsværdien, eller hvor den skyldige nationale energiafgift udgør mindst 0,5% af værditilvæksten«. Det tilføjes i det nævnte direktivs artikel 17, stk. 1, litra a), at medlemsstaterne »inden for rammerne af denne definition [kan] anvende mere restriktive begreber, herunder salgsværdi-, proces- og sektordefinitioner«.

56 – Punkt 35 i dette forslag til afgørelse.

indgriben sted med henblik på at sikre afgiftens inddrivelse, som svarer til kontrolmekanismerne for de øvrige afgifter, og tvister med de offentlige myndigheder, der opkræver betalingen og udsteder ordrer om tvangsinddrivelse mod dem, der ikke har indbetalt bidraget i tide, afgøres ved forvaltningsdomstolene.

89. Overordnet set iagttager CSPE-bidraget således de gældende regler for punktafgifter (for så vidt angår afgiftens grundlag, beregning, forfald og kontrol), således som det foreskrives i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12. Dette er imidlertid kun den ene af de to kumulative betingelser, der skal være opfyldt. Det kræves endvidere, at CSPE-bidraget tjener særlige formål, hvilket alene opfyldes i forbindelse med den del af de opkrævede beløb, som allokeres til støtte til grøn elektricitet.

90. Det er kort sagt min opfattelse, at CSPE-bidraget kan anses for at være foreneligt med artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 på dette punkt, mens det er uforeneligt for så vidt angår den del af de opkrævede beløb, som er allokeret til opfyldelsen af de øvrige forfulgte formål.

E. Ordningen for tilbagebetaling af de beløb, der er indbetalt med urette (det tredje præjudicielle spørgsmål)

91. Den forelæggende ret har forelagt Domstolen et spørgsmål om ordningen for hel eller delvis tilbagebetaling af CSPE-bidraget i tilfælde af, at bidraget (ligeledes helt eller delvist) antages at have karakter af en indirekte afgift til særlige formål.

92. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-rettens regler, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved de EU-retlige forskrifter, der forbyder sådanne afgifter, således som disse er blevet fortolket af Domstolen[57]. Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten[58]. Denne tilbagebetalingspligt har til formål at afhjælpe konsekvenserne af afgiftens uforenelighed med EU-retten ved at udligne den økonomiske byrde, som afgiften med urette har påført den erhvervsdrivende, der i sidste ende har båret denDom af 20.10.2011, Danfoss og Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674, præmis 23), og af 14.6.2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 31)..

93. På baggrund af mit forslag ovenfor, hvorefter CSPE-bidraget for så vidt angår betalingen af de ekstraomkostninger, der er forbundet med forpligtelsen til at købe elektricitet, der er fremstillet fra vedvarende energikilder og kraftvarmeproduktion, må anses for at opfylde betingelserne i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, er bidraget efter min opfattelse ikke i strid med denne bestemmelse, hvorfor der ud fra et EU-retligt synspunkt ikke er grundlag for tilbagebetaling heraf.

94. Derimod kan de afgiftspligtige personer afkræve den franske stat tilbagebetaling af de beløb, der med urette er indbetalt i form af CSPE-bidrag, for så vidt som de opkrævede beløb har været allokeret til de øvrige formål, som ikke er af særlig karakter, eftersom CSPE-bidraget på dette punkt ikke er foreneligt med EU-retten. Det tilkommer den forelæggende ret at fastsætte denne procentsats på grundlag af de af energitilsynskommissionen offentliggjorte oplysninger eller andre offentligt tilgængelige oplysninger.

57 – Jf. navnlig dom af 9.11.1983, San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, præmis 12), og af 19.7.2012, Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 24).

58 – Jf. navnlig dom af 14.1.1997, Comateb m.fl. (C-192/95 – C-218/95, EU:C:1997:12, præmis 20), af 19.7.2012, Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 24), og af 14.6.2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 30).

95. Tilbagebetalingspligten er i øvrigt underlagt de almindelige tidsmæssige begrænsninger (præklusionsfrister) og skal alene omfatte de beløb, der med urette er blevet indbetalt siden den 1. januar 2009 [59]. Den nationale ret skal endvidere efterprøve, om Messer France har været en endelig elforbruger [60], som ikke har haft mulighed for at overvælte CSPE-bidraget på en anden person.

IV. Forslag til afgørelse

96. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) forelagte spørgsmål på følgende måde:

»1) Artikel 18, stk. 10, andet afsnit, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet tillod Den Franske Republik at opretholde sin nationale beskatningsordning for elektricitet frem til den 31. december 2008, med overholdelsen af de i direktivet fastsatte minimumstakster som den eneste forpligtelse.

2) Artikel 3, stk. 2, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed skal fortolkes således, at opretholdelsen eller indførelsen af en indirekte afgift til særlige formål ikke er betinget af en forudgående indførsel af den harmoniserede punktafgift.

3) Artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 skal fortolkes således, at:

– et bidrag som det i hovedsagen omtvistede, som er beregnet på grundlag af elforbruget, ikke kan kvalificeres som en indirekte afgift til særlige formål, for så vidt som de opkrævede beløb allokeres til geografisk takstudligning, nedsættelse af elpriserne for fattige husstande og personer samt betaling af offentlige institutioners driftsomkostninger.

– Derimod kan bidraget kvalificeres som en indirekte afgift til særlige formål, som er forenelig med artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, for så vidt angår den procentdel af det opkrævede beløb, der er allokeret til finansiering af fremstilling af elektricitet fra vedvarende energikilder.

4) De beløb, der med urette er blevet opkrævet ved anvendelsen af en indirekte afgift, som er delvist uforenelig med artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, skal tilbagebetales med en tilsvarende procentdel til de afgiftspligtige personer, der har betalt disse beløb, medmindre disse har foretaget en endelig overvæltning heraf.«

59 – Jf. punkt 42 og 43 i dette forslag til afgørelse.

60 – Elleverandørerne kan ikke kræve tilbagebetaling af de beløb, de har indbetalt i form af CSPE-bidrag, eftersom de er erhvervsdrivende, som har overvæltet de pågældende beløb på de endelige forbrugere. I modsat fald ville de opnå en ugrundet berigelse, hvilket ville være i strid med Domstolens praksis, hvorefter det »[s]om en undtagelse til princippet om tilbagebetaling af afgifter, som er uforenelige med EU-retten, […] kun [kan] afslås at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet med urette, når dette ville medføre en ugrundet berigelse af de berettigede, nemlig når det er godtgjort, at den person, som er forpligtet til at betale nævnte afgifter, faktisk har overvæltet dem direkte på køberen«. Jf. i denne forbindelse dom af 6.9.2011, Lady & Kid m.fl. (C-398/09, EU:C:2011:540, præmis 18 og 20), og af 20.10.2011, Danfoss og Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674, præmis 20 og 21).