



## Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
EVGENI TANCHEV  
föredraget den 22 februari 2018<sup>1</sup>

**Mål C-31/17**

**Cristal Union som har efterträtt Sucrerie de Toury SA  
mot  
Ministre de l'Économie et des Finances**

(begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike)

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2003/96/EG – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Artikel 14.1 a – Skyldigheten till skattebefrielse för energiprodukter som används för att framställa elektricitet – Artikel 15.1 c – Medlemsstaternas möjlighet att tillämpa fullständig eller partiell skattebefrielse eller skattenedsättningar för energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk – Gemensam tillämpning av artiklarna 14.1 a och 15.1 c”

1. Domstolen har i förevarande fall anmodats att pröva huruvida rådets direktiv 2003/96/EG<sup>2</sup> är tillämpligt på elektricitet som framställs från kraftvärme.
2. Kraftvärme är samtidig framställning i en och samma process av elenergi och värmeenergi.<sup>3</sup> Ett konventionellt kraftverk producerar elektricitet genom att till exempel förbränna fossila bränslen, såsom olja, kol eller naturgas för att alstra värme. Värmen används för att koka upp vatten till ånga. Ångan får en turbin att rotera som aktiverar en generator som producerar elektricitet. Problemet med konventionella kraftverk är att de är en ineffektiv energikälla. När det vatten som kokas upp till ånga kyls ned avges värme till omgivningen. Den värmen går till spillo. I en enhet för kombinerad produktion av värme och elektricitet återvinns däremot den värme som i allmänhet går till spillo i kraftproduktion för att ge användbar värmeenergi. Kraftvärme är därför en effektivare energikälla än konventionell elproduktion. Kraftvärme ger också mindre utsläpp av växthusgaser.
3. I direktiv 2003/96 föreskrivs minimiskattenivåer för energiprodukter som används som bränslen för uppvärmning eller motorbränslen<sup>4</sup> (såsom naturgas) och elektricitet.<sup>5</sup>
4. Enligt artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 måste medlemsstaterna undanta energiprodukter som används för att framställa elektricitet från skatt. Följaktligen uppbärs inga punktskatter på dessa produkter. Punktskatter uppbärs enbart på den elektricitet som framställs.

1 Originalspråk: engelska.

2 Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (EUT L 283, 2003, s. 51).

3 Se artikel 2.30 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/27/EU av den 25 oktober 2012 om energieffektivitet, om ändring av direktiven 2009/125/EG och 2010/30/EU och om upphävande av direktiven 2004/8/EG och 2006/32/EG (EUT L 315, 2012, s. 1).

4 Se skäl 22 och artiklarna 7–9 i direktiv 2003/96.

5 Se artikel 10 i direktiv 2003/96.

5. Dessutom får medlemsstaterna enligt artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 tillämpa fullständig eller partiell skattebefrielse eller skattenedsättningar för energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk. Till skillnad från artikel 14.1 a i samma direktiv föreskrivs inte i artikel 15.1 c en skyldighet till skattebefrielse. Energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk ska följaktligen enbart undantas från punktskatt (eller tillämpliga skattenedsättningar)<sup>6</sup> om den berörda medlemsstaten utnyttjar den möjlighet som ges i artikel 15.1 c i direktiv 2003/96. Om den berörda medlemsstaten inte utnyttjar den möjligheten, ska dessa produkter vara punktskattepliktiga. Oberoende av om denna möjlighet utnyttjas eller inte är producerad elektricitet punktskattepliktig (punktskatt uppbärs aldrig på värme, eftersom värme inte omfattas av direktiv 2003/96).<sup>7</sup>

6. Det finns två sätt att se på den skatteordning som föreskrivs i direktiv 2003/96 för energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk.

7. För det första kan energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk enbart anses omfattas av artikel 15.1 c i direktiv 2003/96. Skattesystemet för dessa produkter skulle motsvara det som beskrivits ovan i punkt 5. Om den möjlighet som ges i denna bestämmelse utnyttjas, skulle skattebefrielsen vara tillämplig på dessa produkter fullt ut.

8. För det andra kan energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk anses omfattas av artikel 14.1 a och artikel 15.1 c i direktiv 2003/96.

9. Artikel 14.1 a i det direktivet ska tillämpas på produkter som "används för att framställa elektricitet". Eftersom det i den bestämmelsen inte hänvisas till den metod som används för produktion av elektricitet, ska den tillämpas oberoende av produktionsmetod. Energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk omfattas därför av artikel 14.1 a i direktiv 2003/96. Dock omfattas *enbart den del av dessa produkter som används för att producera elektricitet* av den bestämmelsen. Artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 ska nämligen tillämpas på energiprodukter som används för att producera *elektricitet*, inte värme. Såsom angetts ovan i punkt 4 är den delen undantagen från punktskatt, medan den elektricitet som framställs är punktskattepliktig.

10. Den del av produkterna som används för värmeproduktion omfattas av artikel 15.1 c i direktiv 2003/96. Såsom beskrivs ovan i punkt 5 skulle den delen enbart vara undantagen från punktskatt om den berörda medlemsstaten utnyttjade den möjlighet som ges i den bestämmelsen. Den elektricitet som framställts skulle vara punktskattepliktig oberoende av om den möjligheten utnyttjas.

11. Domstolen har i förevarande mål anmodats att välja mellan de två tillvägagångssätt som beskrivs ovan. Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) söker i synnerhet klarhet i om enbart artikel 15.1 c eller artiklarna 14.1 a och 15.1 c i det direktivet är tillämpliga gemensamt när energiprodukter används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk.<sup>8</sup>

6 För enkelhetens skull kommer jag nedan för att hänvisa till medlemsstaternas möjlighet enligt artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 att "under tillsyn av skattemyndigheterna tillämpa fullständig eller partiell skattebefrielse eller skattenedsättningar" att hänvisa till deras möjlighet att "införa befrielse".

7 Se skäl 16 i direktiv 2003/96.

8 Det bör noteras att domstolen vid två tillfällen har konstaterat att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt direktiv 2003/96. För det första fann domstolen att Republiken Frankrike inte hade vidtagit några åtgärder för att införliva det direktivet (dom av den 29 mars 2007, kommissionen/Frankrike, C-388/06, ej publicerad EU:C:2007:207). För det andra fastställde domstolen att Republiken Frankrike hade underlåtit att anpassa sitt system för elbeskattning till bestämmelserna i direktiv 2003/96 till den 1 januari 2009 i enlighet med artikel 18.10 andra stycket i det direktivet (dom av den 25 oktober 2012, kommissionen/Frankrike, C-164/11, ej publicerad, EU:C:2012:665).

## I. Tillämpliga bestämmelser

### A. Unionsrätt

12. I artikel 4.1 i direktiv 2003/96 anges följande:

”De skattenivåer som medlemsstaterna skall tillämpa på de energiprodukter och den elektricitet som anges i artikel 2 får inte underskrida de minimiskattenivåer som föreskrivs i detta direktiv.”

13. Artikel 9.1 i direktiv 2003/96 har följande lydelse:

”Från och med den 1 januari 2004 skall minimiskattenivåerna för bränslen för uppvärmning fastställas i enlighet med tabell C i bilaga I.”

14. I artikel 10.1 i direktiv 2003/96 föreskrivs följande:

”Från och med den 1 januari 2004 skall minimiskattenivåerna för elektricitet fastställas i enlighet med tabell C i bilaga I.”

15. I artikel 14.1 i direktiv 2003/96 anges följande:

”Medlemsstaterna skall, utöver vad som följer av de allmänna bestämmelserna i direktiv 92/12/EEG om skattebefrielser för användning av skattepliktiga produkter och utan att det påverkar tillämpningen av andra [union]sbestämmelser, bevilja skattebefrielse för följande användningsområden, på villkor som medlemsstaterna skall fastställa i syfte att säkerställa en korrekt och lättfattlig tillämpning av sådana skattebefrielser och i syfte att förhindra varje form av skatteflykt, undandragande av skatt eller missbruk:

- (a) Energiprodukter och elektricitet som används för att framställa elektricitet och elektricitet som används för att upprätthålla möjligheten till elproduktion. Medlemsstaterna får dock av miljöpolitiska skäl beskatta dessa produkter utan att iaktta bestämmelserna om minimiskattenivåer i detta direktiv. I så fall skall beskattning av dessa produkter inte beaktas vid iakttagande av de minimiskattenivåer för elektricitet som fastställs i artikel 10.

...”

16. I artikel 15.1 i direktiv 2003/96 anges följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra [union]sbestämmelser får medlemsstaterna under tillsyn av skattemyndigheterna tillämpa fullständig eller partiell skattebefrielse eller skattenedsättningar i följande fall:

...

- (c) Energiprodukter och elektricitet som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk.

...”

17. I artikel 21.5 i direktiv 2003/96 anges följande:

”Vid tillämpning av artiklarna 5 och 6 i direktiv 92/12/EEG skall elektricitet och naturgas vara skattepliktiga och skattskyldigheten skall inträda när distributören eller återförsäljaren levererar dem.

...

En enhet som producerar elektricitet för eget bruk anses som distributör. Trots vad som sägs i artikel 14.1 a får medlemsstaterna undanta sådana småproducenter av elektricitet, under förutsättning att de beskattar de energiprodukter som används för framställningen av elektriciteten.

...”

### **B. Fransk rätt**

18. I artikel 266.1 *d* i code des douanes (tullkodexen), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna, föreskrivs följande:

”Naturgas som omfattas av KN-nummer 2711 21 00 ska påföras en inhemsk förbrukningsskatt vid leverans till slutanvändaren.”

19. I artikel 266.3 *d* i tullkodexen, i den lydelse som var tillämplig från och med den 1 januari 2006 till och med den 31 december 2006 föreskrivs följande:

”...

Leverans av gas ska befrias [från den skatt som föreskrivs i punkt 1] när den är avsedd att användas

...

(c) för elproduktion från den 1 januari 2006, såvida leveransen ska användas i de anläggningar som anges i artikel 266 *d A*.”

20. I artikel 266 *d A* i tullkodexen, i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna, föreskrivs följande:

”Leverans av naturgas ... för användning i kraftvärmeverk för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk ... ska befrias från [inhemsk skatt på konsumtion] som införts genom ... artikel 266 *d* under högst fem år från dess att verket sattes i drift ...

Skattebefrielsen är tillämplig på enheter som satts i drift senast den 31 december 2007 ...

...”

21. Punkt 3 i artikel 266 *d* i tullkodexen ändrades den 31 december 2006<sup>9</sup> på så sätt att leverans av naturgas för användning i kraftvärmeverk ska befrias från den skatt som föreskrivs i punkt 1 i den bestämmelsen för det första under förutsättning att den producent som driver den berörda enheten inte är part i ett avtal enligt vilket vissa distributörer<sup>10</sup> åläggs en köpskyldighet, för det andra, att den producenten har av sagt sig rätten att utnyttja undantaget i enlighet med artikel 266 *d A* i tullkodexen.

22. I punkt 3 i artikel 266 *d* i tullkodexen, i den lydelse som var tillämplig från och med den 31 december 2006, föreskrivs följande:

”...

<sup>9</sup> Enbart punkt 3 i artikel 266 *d* i tullkodexen ändrades. Punkt 1 i den bestämmelsen ändrades inte.

<sup>10</sup> Såsom Électricité de France.

Leverans av gas ska ... undantas [från den skatt som föreskrivs i punkt 1] när den är avsedd att användas

...

(c) för elproduktion från och med den 1 januari 2006.

Den skattebefrielse som föreskrivs i punkt 3c ska inte tillämpas på leverans av gas för användning i de enheter som avses i artikel 266 *d* A. Producenter vars enheter inte omfattas av ett avtal för inköp av elektricitet som ingåtts i enlighet med artikel 10 i lag nr 2000–108 av den 10 februari 2008 om modernisering och utveckling av allmänna elektricitetstjänster, eller som anges i artikel 50 i den lagen, omfattas av systemet i artikel 3 c under förutsättning att de avsäger sig rätten att utnyttja undantaget från inhemsk skatt i enlighet med artikel 266 *d* A i tullkodexen.”

## II. Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågor

23. Det franska bolaget Sucrerie de Toury SA (nedan kallat Sucrerie de Toury), som har efterträtts av Cristal Union, driver ett kraftvärmeverk i Frankrike för vilket bolaget använder naturgas till förbränningen. Den värme och elektricitet som framställts används därefter för sockerproduktion.

24. Sucrerie de Toury införskaffar naturgas från tredje man. Vad gäller naturgas som inköptes mellan den 1 januari 2006 och den 25 december 2007 erlade Sucrerie de Tourys leverantör den skatt som föreskrivs i artikel 266 *d* i tullkodexen (nedan kallad den inhemska skatten). Det belopp som motsvarade den inhemska skatten överfördes därefter till Sucrerie de Toury som en del av inköpspriset för naturgasen.

25. Sucrerie de Toury anser att dessa leveranser av naturgas borde ha undantagits från inhemsk skatt. Bolaget väckte därför talan vid tribunal administratif d’Orléans (förvaltningsdomstol i Orleans) och yrkade att Republiken Frankrike skulle betala skadestånd för den påstådda skada som bolaget lidit till följd av det försenade införlivandet av direktiv 2003/96.<sup>11</sup> Det skadestånd som Sucrerie de Toury yrkade uppgick till 98 768 euro, det vill säga det belopp som motsvarade den inhemska skatten från och med den 1 januari 2006 till och med den 25 december 2007.<sup>12</sup>

26. I dom av den 31 januari 2013 ogillade tribunal administratif d’Orléans (förvaltningsdomstol i Orleans) Sucrerie de Tours talan.

27. Den 29 mars 2013 överklagade Sucrerie de Toury den dom som tribunal administratif d’Orléans (förvaltningsdomstol i Orleans) meddelat till cour administrative d’appel de Nantes (förvaltningsdomstol i andra instans i Nantes).

28. Genom dom av den 18 december 2014 ogillade cour administrative d’appel de Nantes (förvaltningsdomstol i andra instans i Nantes) överklagandet. Den fann att den naturgas som levererats till Sucrerie de Toury omfattades av artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 och inte av artikel 14.1 a i det direktivet. Dessa bestämmelser kunde inte tillämpas gemensamt, eftersom det inte var möjligt att tillämpa olika skattesystem beroende på om den naturgas som levererats till Sucrerie de Toury användes för elproduktion eller för värmeproduktion. Artiklarna 266 *d* och 266 *d* A i tullkodexen var därför förenliga med direktiv 2003/96.

<sup>11</sup> Se fotnot 8 ovan.

<sup>12</sup> Enligt dom av den 18 december 2014 meddelad av cour administrative d’appel de Nantes (förvaltningsdomstol i andra instans i Nantes) har klaganden i det nationella målet gjort gällande att ”den skada som bolaget åsamkats motsvarar beloppet av [den inhemska skatt] som dess leverantörer överförde för perioden från den 1 januari 2006 till den 25 december 2007, det vill säga 98 768 euro”.

29. Den 10 februari 2015 överklagade Sucrerie de Touroy den dom som meddelats av cour administrative d'appel de Nantes (förvaltningsdomstol i andra instans i Nantes) till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike). Sucrerie de Touroy gjorde bland annat gällande att artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 enbart ska tillämpas på den del av naturgasen som används för värmeproduktion, och att artikel 14.1 a i det direktivet följaktligen ska tillämpas på den del av naturgasen som används för elproduktion, vilket innebär att medlemsstaterna måste undanta den senare delen från skatt.

30. Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) beslutade därför att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande fråga till EU-domstolen med begäran om förhandsavgörande:

”Omfattas energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk uteslutande av möjligheten att bevilja skattebefrielse enligt artikel 15.1 c i [direktiv 2003/96], eller omfattas de även, vad gäller den del av dessa produkter som används för elproduktion, av skyldigheten till skattebefrielse enligt artikel 14.1 a i samma direktiv?”

31. Klaganden i det nationella målet, den franska regeringen, den finländska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Klaganden i det nationella målet, Republiken Frankrike och Europeiska kommissionen yttrade sig även muntligen vid förhandlingen den 22 november 2017.

### III. Bedömning

32. Den hänskjutande domstolen söker klarhet i om energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk enbart omfattas av artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 eller om de, vad gäller den del av dessa produkter som används för elproduktion, även omfattas av artikel 14.1 a i det direktivet.

33. Klaganden i det nationella målet har hävdade att energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk omfattas av artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 och, vad gäller den del av dessa produkter som används för elproduktion, av artikel 14.1 a i det direktivet.

34. Klaganden i det nationella målet har åberopat en skrivelse som kommissionen skickade till dess juridiska ombud den 16 maj 2011. I skrivelsen anges att ”artikel 15.1 c [i direktiv 2003/96] enligt vilken medlemsstaterna får tillämpa fullständig skattebefrielse för energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk inte innebär att kraftvärmeverk ska undantas från skattebefrielsen i artikel 14.1 [i det direktivet], vad gäller den del av dessa produkter som används för att framställa elektricitet. I annat fall skulle skattesystemet för energiprodukter som används för att framställa elektricitet från kraftvärme utan någon anledning vara mindre förmånligt än skattesystemet för energiprodukter som används för att framställa elektricitet genom konventionella metoder. Den tolkningen av artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 är förenlig med logiken bakom direktivet, nämligen att undvika dubbelbeskattning av elektricitet, vilket uppbörd av punktskatt på (i) energiprodukter som används för att framställa elektricitet, och (ii) den elektricitet som framställs, skulle medföra. Artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 ska därför tillämpas på den del av energiprodukterna som används för att framställa elektricitet, medan artikel 15.1 c i det direktivet ska tillämpas på den del av dessa produkter som används för värmeproduktion.

35. Den franska regeringen hävdar att energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk enbart omfattas av artikel 15.1 c i direktiv 2003/96.

36. Den franska regeringen har för det första påpekat att skattebefrielsen enligt artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 måste tolkas restriktivt, eftersom den utgör ett undantag från skyldigheten att beskatta energiprodukter som fastställs i det direktivet. För det andra anges i artikel 14.1 a i det direktivet inte uttryckligen att i de fall där energiprodukter används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk ska den del av dessa produkter som används för att framställa elektricitet omfattas av den artikeln. Däremot anges uttryckligen i artikel 15.1 1 c i det direktivet att den ska tillämpas på energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk. I sistnämnda bestämmelse anges inte att den enbart ska tillämpas på de delar av dessa produkter som används för värmeproduktion. För det tredje kunde medlemsstaterna enligt artikel 14.1 e i kommissionens förslag till direktiv 2003/93<sup>13</sup> (nedan kallat kommissionens förslag) skattebefria ”värme som genereras vid elproduktion”.<sup>14</sup> Artikel 14.1 e i kommissionens förslag ska tolkas på så sätt att medlemsstaterna får undanta den del av energiprodukter som används för värmeproduktion från skatteplikt, medan medlemsstaterna enligt artikel 13.1 b i det förslaget var skyldiga att skattebefria den del av dessa produkter som används för elproduktion. Artikel 14.1 e i kommissionens förslag ändrades emellertid på så sätt att det i motsvarande bestämmelse i direktiv 2003/96, nämligen artikel 15.1 c inte längre uteslutande hänvisas till värme. Unionslagstiftaren avsåg följaktligen att ge medlemsstaterna möjlighet att tillämpa fullständig skattebefrielse i enlighet med artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 för energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk. Unionslagstiftaren avsåg inte att tillåta medlemsstaterna att i enlighet med artikel 14.1 a i samma direktiv undanta den del av dessa produkter som används för elproduktion från skatteplikt. För det femte är det svårt att i praktiken avskilja den del av energiprodukter som används för elproduktion från den del som används för värmeproduktion.

37. Den finländska regeringen och kommissionen godtar den lösning som klaganden i det nationella målet har föreslagit, vilken det redogörs för ovan i punkt 33.

38. Enligt praxis ska bestämmelserna i direktiv 2003/96 ges en självständig tolkning på grundval av deras lydelse och direktivets ändamål.<sup>15</sup>

39. Jag ska därför inledningsvis granska ordalydelsen i artiklarna 14.1 a och 15.1 c i direktiv 2003/96, vilken enligt min mening inte gör det möjligt att dra slutsatser om huruvida dessa bestämmelser måste tillämpas gemensamt. Jag kommer därefter att göra en bedömning av om direktiv 2003/96 syftar till att undvika dubbelbeskattning av elektricitet, vilket enligt min mening är fallet (med undantag för miljöåtgärder) och leder till slutsatsen att artikel 14.1 a i det direktivet är tillämplig på den del av energiprodukter som används för att framställa elektricitet. Jag kommer slutligen att visa att den tolkningen av artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 uppfyller målen med det direktivet, nämligen att säkerställa den inre marknadens funktion och förbättra miljöskydds målen.

#### ***A. Några definitiva slutsatser kan inte dras av ordalydelsen i artiklarna 14.1 a och 15.1 c i direktiv 2003/96***

40. Enligt min mening kan frågan om artiklarna 14.1 a och 15.1 c i direktiv 2003/96 måste tillämpas gemensamt inte besvaras enbart med beaktande av deras ordalydelse.

<sup>13</sup> Förslag till rådets direktiv av den 12 mars 1997 om en omstrukturerad av gemenskapens regelverk för beskattning av energiprodukter (KOM(97)30 slutlig).

<sup>14</sup> I artikel 14.1 i kommissionens förslag anges att ”utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser kan medlemsstaterna tillämpa fullständiga eller partiella undantag eller nedsättningar av skattenivån för ... e) värme som genereras vid elproduktion, ...” (min kursivering).

<sup>15</sup> Dom av den 1 april 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, C-389/02, EU:C:2004:214, punkt 19, dom av den 1 mars 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, punkt 22, dom av den 1 december 2011, Systeme Helmholtz, C-79/10, EU:C:2011:797, punkt 19, dom av den 21 december 2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, ej publicerad, EU:C:2011:862, punkt 19, och dom av den 13 juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punkt 24.

41. För det första anges i artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 att den ska tillämpas på energiprodukter som ”används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk”. I artikel 14.1 a i det direktivet hänvisas däremot enbart till energiprodukter som ”används för att framställa elektricitet”. I sistnämnda bestämmelse hänvisas inte uttryckligen till kraftvärmeproducerad elektricitet. Detta talar för att artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 är en speciallag i förhållande till artikel 14.1 a i det direktivet och att förstnämnda bestämmelse som sådan ska tillämpas i stället för sistnämnda bestämmelse när energiprodukter används för att framställa kraftvärmeproducerad elektricitet.<sup>16</sup> Denna ståndpunkt intogs av cour administrative d’appel de Nantes (förvaltningsdomstol i andra instans i Nantes).<sup>17</sup>

42. Såsom den hänskjutande domstolen dessutom påpekat anges inte i artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 att bestämmelsen ska tillämpas på energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk utan att det påverkar tillämpningen av artikel 14.1 a på de delar av produkterna som används för att framställa elektricitet.<sup>18</sup>

43. För det andra anges inte i artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 att den ska tillämpas ”utan hinder av artikel 14.1 a i det direktivet”. Däremot anges i den andra meningen i punkt 3 i artikel 21.5 i samma direktiv uttryckligen att den ska tillämpas ”[t]rots vad som sägs i artikel 14.1 a”. Det tycks därför som om unionslagstiftaren i de fall där den avsåg att utesluta tillämpningen av artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 gjorde detta uttryckligen och att denna bestämmelse ska tillämpas, eftersom det inte har föreskrivits något uttryckligt undantag. Detta talar för att artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 inte utgör något undantag från artikel 14.1 a i det direktivet.

44. För övrigt anges i den inledande meningen i artikel 15.1 i direktiv 2003/96 att denna bestämmelse ska tillämpas ”utan att det påverkar tillämpningen av andra [union]sbestämmelser”. Trots att det i den meningen, till skillnad från den formulering som föreslås ovan i punkt 42, inte uttryckligen hänvisas till artikel 14.1 a i direktiv 2003/96, kan den ändå ses som en hänvisning till den bestämmelsen. Artiklarna 14.1 a och 15.1 c i samma direktiv skulle följaktligen kunna tillämpas gemensamt, i synnerhet som det i den inledande meningen i artikel 14.1 i det direktivet även anges att den ska tillämpas ”utan att det påverkar tillämpningen av andra [union]sbestämmelser”.

45. Slutligen anges i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 enbart att den bestämmelsen ska tillämpas på ”energiprodukter ... som används för att framställa elektricitet”. Såsom angetts ovan i punkt 9 hänvisas i denna bestämmelse inte till produktionsmetoden för elektricitet, vilket talar för att den ska tillämpas oberoende av produktionsmetod. Den skulle i det fallet omfatta energiprodukter som används för att framställa elektricitet genom konventionella metoder och genom icke-konventionella metoder såsom kraftvärme.

46. Det går följaktligen inte att utifrån ordalydelsen i artiklarna 14.1 a och 15.1 c i direktiv 2003/96 fastställa om dessa bestämmelser måste tillämpas gemensamt. För att besvara den frågan ska jag således i det följande undersöka direktivets allmänna systematik och syfte.

16 Se, analogt, dom av den 15 juli 2010, kommissionen/Förenade konungariket, C-582/08, EU:C:2010:429, punkt 35.

17 I beslutet om hänskjutande anges att ”[enligt] [cour administrative d’appel de Nantes (förvaltningsdomstol i andra instans i Nantes)] [utgör] specialregeln i artikel 15 [i direktiv 2003/96] undantag från den allmänna regeln i artikel 14 [i det direktivet]” (min kursivering).

18 I beslutet om hänskjutande anges att ”[d]en tolkning som [cour administrative d’appel de Nantes (förvaltningsdomstol i andra instans i Nantes)] förespråkar, enligt vilken specialregeln i artikel 15 [i direktiv 2003/96] utgör undantag från den allmänna regeln i artikel 14 [i det direktivet], ... emellertid [finner] stöd i lydelsen i artikel 15 som inte uttryckligen föreskriver att artikel 14 enbart kan tillämpas på gas som används för elproduktion” (min kursivering).

## ***B. Huruvida direktiv 2003/96 syftar till att undvika dubbelbeskattning av elektricitet***

47. Klaganden i det nationella målet,<sup>19</sup> den finländska regeringen<sup>20</sup> och kommissionen<sup>21</sup> har gjort gällande att syftet med direktiv 2003/96 är att undvika dubbelbeskattning av elektricitet. Skyldigheten till skattebefrielse enligt artikel 14.1 a i det direktivet ska därför enligt deras uppfattning tillämpas på den del av energiprodukterna som används för att framställa elektricitet från kraftvärme. Om denna skattebefrielse inte skulle tillämpas skulle detta nämligen leda till dubbelbeskattning av elektricitet, eftersom punktskatt skulle uppbäras på (i) energiprodukter som används för att framställa elektricitet, och (ii) den elektricitet som framställts.

48. Det råder ingen tvekan om att om artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 inte var tillämplig på den del av energiprodukter som används för att framställa elektricitet från kraftvärme skulle elektricitet vara föremål för dubbelbeskattning. De energiprodukter som används för att framställa elektricitet skulle nämligen omfattas av punktskatt och följaktligen av de minimiskattenivåer som fastställs i artikel 9 och tabell C i bilaga I i det direktivet (inputbeskattning), medan den elektricitet som framställs skulle omfattas av punktskatt och följaktligen av minimiskattenivåer i enlighet med artikel 10 och tabell C i bilaga I i samma direktiv (outputbeskattning).

49. Det måste i det följande fastställas om, såsom klaganden i det nationella målet, den finländska regeringen och kommissionen hävdar, direktiv 2003/96 syftar till att undvika dubbelbeskattning av elektricitet.

### *1. Enbart i kommissionens förslag hänvisas uttryckligen till undvikande av dubbelbeskattning*

50. Varken i skälen eller i bestämmelserna i direktiv 2003/96 hänvisas det uttryckligen till dubbelbeskattning av elektricitet.

51. Den enda hänvisningen till dubbelbeskattning av elektricitet återfinns i kommissionens förslag.<sup>22</sup> Kommissionen har i redogörelsen för skälen i det förslaget förklarat att den med avseende på elektricitet "har föreslagit harmonisering på grundval av outputbeskattning", eftersom i synnerhet elektricitet därmed kan "vara föremål för handel inom och mellan stater utan att ha beskattats och därmed undgå dubbelbeskattning i konsumtionslandet."<sup>23</sup> För att undgå sådan dubbelbeskattning

19 I det skriftliga yttrande som klaganden i det nationella målet ingett anges att "den tolkning som förespråkas av klaganden i det nationella målet är helt förenlig med logiken bakom undantaget för energiprodukter som används för att framställa elektricitet, nämligen att förhindra att punktskatt uppbärs på elektricitet två gånger: [inhemsk skatt] som uppbärs på gas som används för att framställa elektricitet och inhemsk skatt på slutförbrukning av elektricitet".

20 I den finländska regeringens skriftliga yttrande anges att "eftersom förbrukning av elektricitet i sig ska beskattas företräds uppfattningen att energiprodukter som var avsedda att användas för elproduktion inte skulle beskattas separat. På så sätt kan dubbelbeskattning av elektricitet förhindras".

21 Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande angett att "ett av de mål som eftersträvas med direktiv [2003/96] är att genomföra principen om "enkelbeskattning" av elektricitet. ... Enligt artikel 14.1 a i direktiv [2003/96] ska medlemsstaterna skattebefria energiprodukter som används för att framställa elektricitet. Syftet med detta är att förhindra dubbelbeskattning, vilket en samtidig uppbörd av skatt på den energi som framställts och skatt på energiprodukter som används för att framställa den energin skulle leda till".

22 Se ovan fotnot 13.

23 Se s. 5 i kommissionens förslag (min kursivering).

fastställs i kommissionens förslag ett system som liknar det i direktiv 2003/96. För det första innebär förslaget att energiprodukter som används som bränsle för uppvärmning och elektricitet omfattas av punktskatt.<sup>24</sup> För det andra föreskrivs i artikel 13.1 b i det förslaget en skyldighet till skattebefrielse för energiprodukter som används för att framställa elektricitet.<sup>25</sup>

## 2. Dubbelbeskattning medges av miljöskyddsskäl

52. Det kan emellertid ifrågasättas huruvida direktiv 2003/96 faktiskt syftar till att undvika dubbelbeskattning av elektricitet.

53. Enligt den andra och den tredje meningen i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 får medlemsstaterna göra avsteg från skattebefrielsen för energiprodukter som används för att framställa elektricitet som fastställs i den första meningen i den bestämmelsen. Enligt den andra meningen i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 får medlemsstaterna "av miljöpolitiska skäl" beskatta dessa produkter. När en medlemsstat utnyttjar den möjligheten leder detta till dubbelbeskattning av elektricitet, eftersom skatt som uppbärs på energiprodukter "inte beaktas vid iakttagande av ... minimiskattennivåer för elektricitet" enligt den tredje meningen i samma bestämmelse.

54. Man kan även fråga sig om kommissionen avsåg att undvika dubbelbeskattning av elektricitet. Den andra och den tredje meningen i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 är nämligen identiska med den andra och den tredje meningen i artikel 13.1 b i kommissionens förslag.<sup>26</sup> Kommissionen har i redogörelsen för skälen i det förslaget påpekat att harmonisering ska uppnås på grundval av outputbeskattning, men understryker dock att "outputbeskattning inte möjliggör för medlemsstaterna att direkt differentiera skattennivåerna i linje med de miljömässiga aspekterna vad gäller det kärnbränsle som används" och att medlemsstaternas följaktligen bör ges möjlighet att "[till skatten på output] lägga till en (icke-harmoniserad) skatt på input vad gäller ett ur miljösynpunkt önskat kärnbränsle".<sup>27</sup>

55. Mot bakgrund av vad som angetts ovan underkände domstolen i domen *Kernkraftwerke Lippe-Ems* argumentet att direktiv 2003/96 utgör hinder mot att påföra punktskatter på energiprodukter som används för att framställa elektricitet och på producerad elektricitet. Domstolen slog fast att "det [inte är] möjligt att dra slutsatsen att det finns en princip som strider mot en skatt som påförs såväl för konsumtion av elkraft som för den källa som används för att producera elkraften ... Av [kommissionens förslag] framgår inte att [skatten på input och skatten på output] utesluter varandra principiellt sett, eftersom ... kommissionen har godtagit att de har en kompletterande karaktär genom att i förslaget förbehålla medlemsstaterna möjligheten att "[till skatten på output] lägga till en (icke-harmoniserad) skatt på input vad gäller ett ur miljösynpunkt önskat kärnbränsle".<sup>28</sup>

## 3. Syftet med direktiv 2003/96 att undvika dubbelbeskattning med undantag för miljöåtgärder

56. Icke desto mindre anser jag att syftet med direktiv 2003/96 är att undvika dubbelbeskattning av elektricitet.

<sup>24</sup> Se sjätte strecksatsen i artikel 8 och artikel 9 i kommissionens förslag.

<sup>25</sup> Artikel 13.1 i kommissionens förslag har följande lydelse: "Förutom de allmänna bestämmelser som anges i direktiv 92/12/EEG om skattebefriade användningsområden för skattepliktiga produkter och utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande från beskattning på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en korrekt och tydlig tillämpning av sådana undantag och i syfte att förhindra varje form av skatteflykt, skattefusk eller missbruk: ... b) Energiprodukter som används för elproduktion samt värme som genereras vid elproduktion. Medlemsstaterna får dock av miljöpolitiska skäl beskatta dessa produkter utan att följa bestämmelserna om minimiskattennivåer i detta direktiv. I ett sådant fall skall hänsyn inte tas till beskattningen av dessa produkter när det gäller att uppfylla de minimiskattennivåer som fastställs i artikel 9 i detta direktiv..."

<sup>26</sup> Se ovan fotnot 25.

<sup>27</sup> Se s. 5 i kommissionens förslag (min kursivering).

<sup>28</sup> Dom av den 4 juni 2015 *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:354, punkt 51.

57. Såsom förklarats ovan i punkt 43 och såsom kommissionen hävdade<sup>29</sup> uteslöt unionslagstiftaren uttryckligen tillämpningen av skattebefrielsen från inputbeskattning som fastställs i den första meningen i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 när den avsåg att göra det. Det finns enbart två uttryckliga avvikelser från den skattebefrielsen, nämligen den andra och den tredje meningen i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 och den tredje punkten i artikel 21.5 i det direktivet.

58. Enligt den tredje punkten i artikel 21.5 i direktiv 2003/96 får medlemsstaterna undanta elektricitet som framställs av småproducenter från beskattning, "under förutsättning att de beskattar de energiprodukter som används för framställningen av elektriciteten". Vad gäller småproducenter av elektricitet är därför skatt på input tillåten men inte dubbelbeskattning.

59. Dubbelbeskattning är följaktligen enbart tillåten "av miljöpolitiska skäl" i enlighet med den andra och den tredje meningen i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96. Dubbelbeskattning medges inte av andra skäl. Enligt den andra meningen i den bestämmelsen "får" medlemsstaterna vidare uppbära inputskatt på energiprodukter. Det krävs inte att de gör det. När medlemsstaterna fastställer inputskatt "[måste de inte] iaktta bestämmelserna om minimiskattenivåer i ... direktiv [2003/96]." Inputskatt som påförs i enlighet med den andra meningen i artikel 14.1 a i det direktivet kan därför leda till begränsad dubbelbeskattning.

60. Jag måste även understryka att parlamentet år 1999 ändrade kommissionens förslag på så sätt att artikel 13, i vilken det föreskrivs en skyldighet till skattebefrielse, i synnerhet för energiprodukter som används för att framställa elektricitet, redigerades, medan elektricitet enligt artikel 9 i det förslaget fortfarande omfattades av en minimiskattenivå. Vidare ändrade parlamentet sistnämnda bestämmelse på så sätt att medlemsstaterna var tvungna att införa en kompletterande skatt som grundas på kolhalten i de bränslen som används för att framställa elektricitet.<sup>30</sup> Dessa ändringar som har lett till dubbelbeskattning av elektricitet övertogs emellertid inte i den slutliga versionen av dessa bestämmelser (nämligen artiklarna 10 och 14 i direktiv 2003/96).

61. Slutligen bör noteras att rådets ordförandeskap under förarbetena påpekade att den "allmänna regeln" var output- och inte inputbeskattning vad gäller elektricitet.<sup>31</sup>

62. Jag anser därför att direktiv 2003/96 syftar till att undvika dubbelbeskattning av elektricitet, med undantag för sådana åtgärder som vidtas av medlemsstaterna av miljöpolitiska skäl.

63. Jag anser följaktligen att i de fall där energiprodukter används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk omfattas den del av dessa produkter som används för att framställa elektricitet av skyldigheten till skattebefrielse i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96. Om den bestämmelsen inte skulle vara tillämplig på den delen av produkterna, skulle elektricitet som framställts från kraftvärme bli föremål för dubbelbeskattning, vilket direktiv 2003/96 avser att undvika. Att beskatta den delen av produkterna kan enligt min mening svårligen anses utgöra en åtgärd som vidtas "av

29 I kommissionens skriftliga yttrande anges att "det i direktiv [2003/96] föreskrivs två undantag från skyldigheten till skattebefrielse. Först artikel 14.1 a... Därefter punkt 3 i artikel 21.5 ... När lagstiftaren tillät undantag gjorde den det därför uttryckligen".

30 Lagstiftningsresolution av den 13 april 1999 med Europaparlamentets yttrande över förslaget till rådets direktiv om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (KOM(97)30 - C4-0155/97 - 97/0111(CNS)) (EGT C 219, 1999, s. 91). Se ändringarna 21 och 24.

31 Se punkt 2 i noten från rådets ordförandeskap av den 20 april 2001 där det anges att "en stor majoritet av ... medlemsstaterna har förespråkade output(förbruknings)beskattning som *allmän princip* i ett energiskattedirektiv. ... Dessa medlemsstater som förespråkar outputbeskattning har även ansett att det föreligger ett behov av att de medlemsstater som så önskar ges möjlighet att även påföra skatt på input vad gäller bränslen som används för att framställa elektricitet" (rådets dokument 8085/01) (min kursivering). Se även punkt 2.3.4 i kompromissförslaget från rådets ordförandeskap av den 24 april 2002 där det anges att "skatt på output(förbrukning) bör vara *den allmänna regeln* när det gäller elektricitetsskatt. Det tillägagångssättet bör emellertid förenas med en möjlighet för medlemsstaterna att därutöver tillämpa inputbeskattning som grundas på miljöhänsyn med avseende på de olika typer av bränslen som används för att generera elektricitet" (rådets dokument 7814/1/02 REV 1) (min kursivering). Slutligen se punkt 7.3 i bilagan till i lägesrapporten från rådets ordförandeskap av den 20 juni 2002 (förslaget till rådets riktlinjer om energibeskattnings) där det anges att "*den allmänna principen* är att skatt kommer att påföras elproduktion. Dessutom kan de medlemsstater som så önskar beskatta input som används för att framställa elektricitet på grundval av miljöhänsyn" (rådets dokument 10195/02) (min kursivering). Dessa dokument finns tillgängliga på webbplatsen för rådets offentliga register på följande internetadress: <https://register.consilium.europa.eu/>.

miljöpolitiska skäl” i enlighet med den andra meningen i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96, eftersom elektricitet som framställs från kraftvärme leder till energibesparingar och mindre utsläpp av växthusgaser i förhållande till elektricitet som framställs genom konventionella metoder.<sup>32</sup> Medlemsstaterna har vad gäller den del av energiprodukterna som används för värmeproduktion möjlighet att tillämpa skattebefrielse enligt artikel 15.1 c i direktiv 2003/96.

64. Denna slutsats påverkas inte av domstolens konstateranden i domen *Kernkraftwerke Lippe-Ems*.<sup>33</sup> Situationen i domen i målet *Kernkraftwerke Lippe-Ems* var nämligen mycket specifik och skiljer sig från den i förevarande mål. I målet *Kernkraftwerke Lippe-Ems* skulle domstolen ta ställning till huruvida skyldigheten till skattebefrielse som fastställs i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 är tillämplig på kärnbränsle. Trots att bränslet, såsom krävs i denna bestämmelse, ”används för att framställa elektricitet” anges det inte bland de ”energiprodukter” som det direktivet ska tillämpas på enligt artikel 2.1 i direktiv 2003/96.<sup>34</sup> Domstolen slog därför fast att kärnbränsle inte omfattas av det direktivet och att skyldigheten till skattebefrielse följaktligen inte är tillämplig. Domstolen underkände det argument som framfördes av det bolag som drev kärnkraftverket, nämligen att artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 ska tillämpas ”analogt” på kärnbränsle som används för att framställa elektricitet, eftersom syftet med direktivet var att undvika dubbelbeskattning av elektricitet. Det råder ingen tvekan om att om domstolen hade tillämpat artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 på kärnbränsle som används för att framställa elektricitet, skulle den ha utvidgat tillämpningsområdet för det direktivet i strid med artikel 2.1 i samma direktiv.<sup>35</sup> I förevarande fall är naturgas däremot en ”energiprodukt” i den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 2003/96.<sup>36</sup> Genom att tillämpa artikel 14.1 a i det direktivet på den del av naturgas som används för att framställa elektricitet från kraftvärme skulle domstolen därför inte utvidga direktivets tillämpningsområde.

65. Min slutsats i punkt 62 ovan kan inte heller påverkas av den omständigheten att artikel 13.1 b i kommissionens förslag, där det föreskrivs en skyldighet för skattebefrielse för ”energiprodukter som används för att framställa elektricitet och värme som alstras under dess framställning”<sup>37</sup> ändrades på så sätt att artikel 14.1 b i direktiv 2003/96 enbart ska tillämpas på ”energiprodukter som används för att framställa elektricitet”. Kommissionens avsikt var, såsom förklarats i redogörelsen för skälen i dess förslag, att företa en harmonisering på grundval av outputbeskattning av elektricitet för att undvika dubbelbeskattning.<sup>38</sup> Det finns inget i redogörelsen för skälen i förslaget som tyder på att kommissionen avsåg att begränsa harmoniseringen på grundval av output-beskattningen *till elektricitet som framställts från kraftvärme*.

66. Slutligen ska nämnas att parlamentet som i september 2003 hördes en andra gång avseende förslaget till direktiv,<sup>39</sup> ändrade artikel 15.1 i detta på så sätt att det föreskrevs en skyldighet till skattebefrielse i stället för en möjlighet att tillämpa skattebefrielse.<sup>40</sup> Direktiv 2003/96 antogs utan den ändringen. Enligt min mening påverkar detta emellertid inte min slutsats i punkt 62 ovan. För det första ändrade inte parlamentet i september 2003 skyldigheten till skattebefrielse för energiprodukter

32 Under alla händelser bör noteras att den franska regeringen inte har gjort gällande att i de fall där energiprodukter används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk ska dessa produkter beskattas i enlighet med artikel 266 d A i tullkodexen och punkt 3 i artikel 266 d i tullkodexen ”av miljöpolitiska skäl” enligt den andra meningen i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96.

33 Se punkt 55 ovan.

34 Det kärnbränsle som var aktuellt i det målet bestod av särskilda plutonium- och uranisotoper. Se generaladvokaten Szpunars förslag till avgörande i målet *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:51, punkt 42.

35 Dom av den 4 juni 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:354, punkterna 47, 48, 50 och 51.

36 I artikel 2.1 b i direktiv 2003/96 hänvisas till produkter ”enligt KN-nummer ... 2704–2715” och KN-nummer 2711 11 00 och 2711 21 00 som motsvarar naturgas. Den kombinerade nomenklaturen (KN-nummer) fastställs i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13, s. 22).

37 Se ovan fotnot 25.

38 Se punkt 51 ovan.

39 Se rådets dokument 8084/03 av den 3 april 2003 (nedan kallat förslag till direktiv). Detta dokument finns tillgängligt på webbplatsen för rådets offentliga register (se ovan fotnot 31). Såsom förklarats ovan är artikel 15.1 i förslaget till direktiv identisk med artikel 15.1 i direktiv 2003/96.

40 Se ändring 10 i Europaparlamentets lagstiftningsresolution av den 24 september 2003 om förslaget till rådets direktiv om en omstrukturering av gemenskapens regler för beskattning av energiprodukter och elektricitet (8084/2003 – C5–0192/2003 – 1997/0111(CNS)) (EUT C 77E, 2004, s. 246).

som används för att framställa elektricitet som föreskrivs i artikel 14.1 a i förslaget till direktiv.<sup>41</sup> Ändringen av artikel 15.1 c i förslaget till direktiv kunde därför enbart leda till en skyldighet till skattebefrielse för den del av energiprodukter som används för värmeproduktion. Den omständigheten att ändringen inte övertogs innebär enbart att medlemsstaterna har en möjlighet, men ingen skyldighet att undanta den delen av produkterna från skatteplikt. För det andra ska framhållas att kommissionens företrädare efter det att parlamentet antagit ändringsförslaget vid ett möte mellan skatterådgivare och attachéer från ständiga representationen påpekade att ”det vore olämpligt att ändra förslaget till direktiv *i det här skedet*” och att ”kommissionen kunde beakta förslagen vid någon ändring av direktivet”.<sup>42</sup> Detta talar för att det, i vart fall vad gäller kommissionen, inte togs någon hänsyn till innehållet i den ändringen och att denna inte övertogs, i synnerhet på grund av den tidpunkt vid vilken den föreslogs.

67. Om emellertid bedömningen görs att direktiv 2003/96 inte syftar till att undvika dubbelbeskattning av elektricitet, ska artikel 14.1 a i det direktivet enligt min mening ändå tillämpas på den del av energiprodukterna som används för att framställa elektricitet från kraftvärme. Detta motsvarar de övriga målen i det direktivet, nämligen att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl och skyddet av miljön.

***C. En gemensam tillämpning av artiklarna 14.1 a och 15.1 c i direktiv 2003/96 bidrar till att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl och skyddet av miljön***

68. Ett av de mål som eftersträvas med direktiv 2003/96 är att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl genom att minska skillnaderna i de nationella skattenivåerna och bibehålla unionsföretagens konkurrenskraft. Detta framgår av skälen 2–5 i det direktivet där det anges att stora skillnader mellan medlemsstaternas skattenivåer skulle kunna visa sig motverka en väl fungerande inre marknad, medan minimiskattenivåer inom EU bidrar till en väl fungerande inre marknad. Detta har också erkänts av domstolen.<sup>43</sup>

69. Om enbart energiprodukter som används för att framställa elektricitet från kraftvärme skulle omfattas av artikel 15.1 c i direktiv 2003/96, medan samma produkter, om de används för att framställa elektricitet genom konventionella metoder, skulle omfattas av artikel 14.1 a i det direktivet, skulle detta innebära att kraftvärmeanläggningar skulle missgynnas i förhållande till konventionella anläggningar. Sistnämnda skulle vara föremål för skyldigheten till skattebefrielse i enlighet med artikel 14.1 a i direktiv 2003/96, medan förstnämnda enbart skulle skattebefrias om den berörda medlemsstaten utnyttjade den möjlighet som den har enligt artikel 15.1 c i det direktivet. Såsom kommissionen hävdar är detta oförenligt med skäl 24 i direktiv 2003/96, där det anges att medlemsstaternas möjlighet att tillämpa skattebefrielser i synnerhet inte får ”[ge] upphov till snedvridning av konkurrensen”. Om artikel 15.1 c i direktiv 2003/96 enbart skulle tillämpas på energiprodukter som används för framställning av elektricitet från kraftvärme och om den berörda medlemsstaten inte skulle utnyttja möjligheten att tillämpa fullständig skattebefrielse för dessa produkter, skulle detta leda till en snedvridning av konkurrensen mellan kraftvärmeanläggningar och konventionella anläggningar.

41 Artikel 14.1 i förslaget till direktiv är identisk med artikel 14.1 i direktiv 2003/96.

42 Se rådets dokument 13258/03, av den 7 oktober 2003 (min kursivering). Det dokumentet finns tillgängligt på webbplatsen för rådets offentliga register (se ovan fotnot 31).

43 Dom av den 13 juli 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, punkt 37, generaladvokaten Jääskinen's förslag till avgörande i de förenade målen *Kronos Titan*, C-43/13 och C-44/13, EU:C:2013:839, punkt 40. Se även vad gäller rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, 1992, s. 12), som har upphävts och ersatts av direktiv 2003/96, dom av den 29 april 2004, *Tyskland*, C-240/01, EU:C:2004:251, punkt 39, och dom av den 1 mars 2007, *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, punkt 28.

70. Resonemanget ovan är förenligt med domstolens konstateranden i domen i målet Jan de Nul. I den domen slog domstolen fast att möjligheten att tillämpa skattebefrielse för mineraloljor som används för sjöfart på inre vattenvägar som den ges i artikel 8.2 b i direktiv 92/81<sup>44</sup> ”kan således anses ha karaktären av en restbestämmelse” i den meningen att den kan tillämpas på sjöfart på inre vattenvägar endast om den obligatoriska skattebefrielsen för mineraloljor som tillhandahålls för användning som bränsle vid sjöfart i unionens farvatten i enlighet med artikel 8.1 c i det direktivet inte är tillämplig.<sup>45</sup> Havsgående fartyg som omfattas av den obligatoriska skattebefrielsen<sup>46</sup> kan även användas för sjöfart på vissa inre vattenvägar mot vissa hamnar som, trots att de inte är belägna vid kusten, är hamnar.<sup>47</sup> Om havsgående fartyg därför inte undantas från den obligatoriska skattebefrielsen när de verkar i inre vattenvägar mot hamnar, skulle de missgynnas i förhållande till havsgående fartyg som enbart verkar i hamnar. Detta skulle medföra en risk för att trafiken avleds från hamnar. Domstolen slog därför fast att möjligheten till skattebefrielse i artikel 8.2 b i direktiv 92/81 kan tillämpas på sjöfart på inre vattenvägar endast om sjöfarten inte bedrivs i farvatten i vilka det kan bedrivas havsgående sjöfart.

71. Direktiv 2003/96 har även ett annat syfte, nämligen att förbättra miljöskyddet. Av skälen 6, 7, och 12 i det direktivet framgår att miljöskydds krav måste integreras i utformningen av energipolitiken. Detta har erkänts av domstolen.<sup>48</sup>

72. Om den delen av energiprodukter som används för att framställa elektricitet från kraftvärme skulle omfattas av den obligatoriska skattebefrielsen i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 skulle detta bidra till att skydda miljön. Till skillnad från konventionella metoder för elproduktion möjliggör kraftvärme energibesparingar. I det avseendet påpekade rådets ordförandeskap under förarbetena till direktiv 2003/96 att ”elproduktionen från kraftverk i allmänhet har en omvandlingsverkningsgrad på mellan 25% och 50[%], där 50[%] är en mycket hög nivå,” medan ”omvandlingsverkningsgraden typiskt sett stiger från en nivå på 60 till 80[%] när elektricitet framställs från kraftvärme”.<sup>49</sup>

73. Om artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 ska tillämpas på den del av energiprodukterna som används för att framställa elektricitet frångår inte detta, såsom angetts ovan, artikel 15.1 c i det direktivet dess ändamålsenliga verkan. Den bestämmelsen ska nämligen tillämpas på den del av energiprodukter som används för värmeproduktion.

44 Se ovan fotnot 43. I artikel 8.1 i direktiv 92/81 anges följande: ”[f]örutom de allmänna bestämmelser som anges i direktiv 92/12/EEG om skattebefriade användningsområden för skattepliktiga produkter, och utan att det påverkar tillämpningen av andra av [unionens] bestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande från den harmoniserade punktskatten, på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och okomplicerad tillämpning av dessa undantag samt förebygga skattefusk, skatteundandragande eller missbruk: ... c) mineraloljor som tillhandahålls för användning som bränsle vid sjöfart i [unionens] farvatten (inklusive fiske), förutom i privata nöjesfartyg ...” I artikel 8.2 i samma direktiv anges att ”[u]tan att det påverkar tillämpningen av andra av [unionens] bestämmelser får medlemsstater i följande fall helt eller delvis tillämpa regler om skattebefrielse eller nedsatta skattesatser för mineraloljor som under skattekontroll används: ... b) för annan sjöfart på inre vattenvägar än med privata nöjesfartyg ...”

45 Dom av den 1 mars 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, punkt 31.

46 Skälet till att havsgående fartyg omfattas av skyldigheten till skattebefrielse enligt artikel 8.1 c i direktiv 92/81 är att begreppet ”unionens farvatten” skall förstås så, att det motsvarar alla de farvatten i vilka det vanligtvis bedrivs havsgående sjöfart för kommersiella ändamål (dom av den 1 mars 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, punkt 26).

47 Den i målet Jan de Nul aktuella resan genomfördes på Elbe, på ett område mellan Cuxhaven (där Elbe möter Nordsjön) och Hamburg (en hamn trots att den inte är belägen vid kusten). Det området motsvarar Elbes mynning och betraktas som en inre vattenväg. Se dom av den 1 mars 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, punkt 7, och generaladvokaten Bots förslag till avgörande i målet Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2006:791, punkt 78.

48 Dom av den 7 september 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, punkt 26. Se även generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande i målet X, C-426/12, EU:C:2014:446, punkt 40, och generaladvokaten Wahls förslag till avgörande i målet Dilly’s Wellnesshotel, C-493/14, EU:C:2016:174, punkt 82.

49 Not från rådets ordförandeskap av den 24 juni 2002, punkt 2 (rådets dokument 10360/02). I det dokumentet definieras ”omvandlingsverkningsgraden” som ”förhållandet mellan kvantiteten primär energi som används för att framställa en sekundär form av energi och kvantiteten sekundär energi som faktiskt framställts”. Det dokumentet finns tillgängligt på webbplatsen för rådets offentliga register (se ovan fotnot 31).

74. Det argument som framförts av den franska regeringen att det i praktiken är mycket svårt att isolera den delen av energiprodukter som används för att framställa elektricitet måste underkännas.<sup>50</sup> Vid den muntliga förhandlingen förklarade klaganden i det nationella målet och kommissionen att en separat beskattning är möjlig. Klaganden i det nationella målet föreslog en beräkning av den minimikvantitet av naturgas som krävs för elproduktion vid en anläggning som enbart framställer elektricitet (till skillnad från en kraftvärmeanläggning) och som använder den bäst tillgängliga och ekonomiskt försvarbara teknologin. Enligt klaganden i det nationella målet ska minimikvantiteten i de fall där naturgas används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk betraktas som den del av naturgasen som avsatts för elproduktion.<sup>51</sup> Kommissionen påpekade i sin tur att flera medlemsstater har utvecklat en metod för beräkning av den beskattningsbara delen av energiprodukter. Enligt kommissionen ska den del av energiprodukterna som används för värmeproduktion i dagsläget beskattas enligt fransk rätt.<sup>52</sup> På liknande sätt ska i Belgien enbart den del av energiprodukter som används för att framställa elektricitet skattebefrias.<sup>53</sup> Kommissionen har vidare angett att den omständigheten att medlemsstaterna använder olika metoder vid beräkningen av den beskattningsbara delen av energiprodukter som används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk saknar betydelse. Direktiv nr 2003/96 är tyst på denna punkt.

75. Jag anser följaktligen att när energiprodukter används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk omfattas den del av dessa produkter som används för framställning av elektricitet av artikel 14.1 a i direktiv 2003/96, medan den del som används för värmeproduktion omfattas av artikel 15.1 c i det direktivet.

76. I förevarande fall nekades Sucrerie de Toury i enlighet med artikel 266 *d* A i tullkodexen, och efter den 31 december 2006, i enlighet med punkt 3 i artikel 266 *d* i tullkodexen, skattebefrielse för naturgas som inköpts mellan den 1 januari 2006 och den 25 december 2007.

77. Vid den muntliga förhandlingen hävdade klaganden i det nationella målet att skälet till att den inte beviljats skattebefrielse enligt artikel 266 *d* A i tullkodexen är att sådan skattebefrielse enbart kan beviljas för fem år från det att kraftvärmeverket togs i bruk. Eftersom det kraftvärmeverk som drevs av Sucrerie de Toury togs i drift år 1996, var det för gammalt för att omfattas av skattebefrielsen när artikel 266 *d* A i tullkodexen trädde i kraft.<sup>54</sup>

50 Vid den muntliga förhandlingen hävdade den franska regeringen att en sådan beräkning enbart kunde vara teoretisk, eftersom samma energiprodukter används för att samtidigt alstra värme och elektricitet. Den franska regeringen påpekade vidare att en betydande del av dessa produkter (upp till 40 procent) varken används för att framställa elektricitet eller värme, utan helt enkelt går förlorade under processen och att den beräkningen inte skulle göra det möjligt att beakta denna förlust.

51 Enligt klaganden i det nationella målet grundar sig den metoden på Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/8/EG av den 11 februari 2004 om främjande av kraftvärme på grundval av efterfrågan på nyttiggjord värme på den inre marknaden för energi och om ändring av direktiv 92/42/EEG (EUT L 52, 2004, s. 50), och på kommissionens beslut av den 21 december 2006 om fastställande av harmoniserade referensvärden för effektivitet vid separat produktion av el och värme genom tillämpning av Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/8/EG (EUT L 32, 2007, s. 183).

52 Vid den muntliga förhandlingen hänvisade kommissionen till punkt 95 i instruktionen från finansministern och ministern för offentliga räkenskaper av den 13 april 2016 angående inhemsk skatt (Bulletin officiel des douanes nr 7106 av den 13 april 2016).

53 Vid den muntliga förhandlingen hänvisade kommissionen till punkt 3 i artikel 8 i kungligt lagdekret av den 2 april 2014 där villkoren för federala avgifter för finansiering av vissa allmänna förpliktelser fastställs och kostnaderna för reglering och övervakning av marknaden för naturgas (Moniteur belge, 25 april 2014, s. 34863).

54 Företrädaren för den franska regeringen svarande emellertid att artikel 266 *d* A i tullkodexen trädde i kraft år 1993. Den franska regeringen anser därför att skälet till att Sucrerie de Toury inte beviljades skattebefrielse var att det ansökte om skattebefrielse efter det att fristen hade löpt ut. Sucrerie de Toury var nämligen tvunget att ansöka om skattebefrielse inom tre år från det att kraftvärmeanläggningen togs i drift, vilket påstås ha skett år 1996. Bolaget ansökte först år 2010.

78. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa varför Sucrerie de Toury inte beviljades den skattebefrielse som föreskrivs i den franska lagstiftningen. Om skälet till detta är att skattebefrielsen är begränsad till fem år från det att kraftvärmeverket togs i bruk, kan detta enligt min mening svårigen vara förenligt med den ovillkorliga karaktären hos den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96.<sup>55</sup>

79. Tolkningsfrågan ska därför besvaras på så sätt att i de fall där energiprodukter används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk, ska artiklarna 14.1 a och 15.1 c i direktiv 2003/96 tillämpas gemensamt. Den del av energiprodukterna som används för att framställa elektricitet omfattas av skyldigheten till skattebefrielse som föreskrivs i den förstnämnda bestämmelsen, medan den del av dessa produkter som används för värmeproduktion omfattas av den sistnämnda bestämmelsen.

#### **IV. Förslag till avgörande**

80. Mot bakgrund av vad ovan anförts föreslår jag att domstolen lämnar följande svar på den fråga som ställts av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike):

I de fall där energiprodukter används för kombinerad produktion av värme och elektricitet i kraftvärmeverk, ska artiklarna 14.1 a och 15.1 c i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet tillämpas gemensamt. Den del av energiprodukterna som används för att framställa elektricitet omfattas av skyldigheten till skattebefrielse som föreskrivs i den förstnämnda bestämmelsen, medan den del av dessa produkter som används för värmeproduktion omfattas av den sistnämnda bestämmelsen.

<sup>55</sup> De "villkor" till vilka det hänvisas i den inledande meningen i artikel 14.1 i direktiv 2003/96 syftar enbart till att "säkerställa en korrekt och lättfattlig tillämpning av ... [de] skattebefrielser [som fastställs i den bestämmelsen] och ... att förhindra varje form av skatteflykt, undandragande av skatt eller missbruk".