



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 25 juli 2018*

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Direktiv 92/12/EEG – Artikel 3.2 – Direktiv 2003/96/EG – Artiklarna 3 och 18 – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Punktskatter – Förekomsten av andra indirekta skatter – Villkor – Nationell lagstiftning rörande en avgift för allmännyttiga eltjänster – Begreppet särskilda ändamål – Iakttagande av minimiskattesatser”

I mål C-103/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 EG, framställd av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 22 februari 2017, som inkom till domstolen den 27 februari 2017, i målet

Messer France SAS, tidigare Praxair,

mot

Premier ministre,

Commission de régulation de l’énergie,

Ministre de l’Économie et des Finances,

Ministre de l’Environnement, de l’Energie et de la Mer,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna C.G. Fernlund, A. Arabadjiev, S. Rodin och E. Regan (referent),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: handläggaren R. Schiano,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 december 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Messer France SAS, genom S. Espasa-Mattei, C. Smits och B. Boutemy, avocats,

* Rättegångsspråk: franska.

- Frankrikes regering, genom D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière och S. Ghiandoni, samtliga i egenskap av ombud,
- Belgiens regering, genom M. Jacobs och P. Cottin, båda i egenskap av ombud, biträdda av J. Bourtembourg, V. Feyens och L. Ernoux-Neufcoeur, avocats,
- Spaniens regering, genom V. Ester Casas, i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom C. Perrin, D. Recchia och F. Tomat, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 7 mars 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 3.2 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor (EGT L 76, 1992, s. 1) samt artiklarna 3 och 18 i 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).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Messer France SAS, tidigare Praxair, och, å den andra sidan, Premier ministre (premiärministern), Commission de régulation de l'énergie (myndighet för energireglering), ministre de l'Économie et des Finances (ministern för ekonomi och finans) och ministre de l'Environnement, de l'Énergie et de la Mer (ministern för miljö, energi och marina frågor) (Frankrike) om återbetalning av avgiften för allmännyttiga eltjänster som detta bolag har betalat för åren 2005–2009.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 92/12

- 3 I tredje skälet i direktiv 92/12 angavs följande:

”Begreppet punktskattebelagda varor bör definieras. Endast varor som betraktas som sådana i alla medlemsstater får vara föremål för gemenskapens bestämmelser. Sådana varor får underkastas andra indirekta skatter för särskilda ändamål. Bibehållandet eller införandet av andra indirekta skatter får inte leda till gränsformaliteter.”

4 I artikel 3 i detta direktiv föreskrevs följande:

”1. Detta direktiv skall på gemenskapsnivå tillämpas på följande varor, såsom de definieras i relevanta direktiv:

- Mineraloljor,
- Alkohol och alkoholdrycker,
- Tobaksvaror.

2. De varor som är förtecknade i punkt 1 kan vara föremål för andra indirekta skatter för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.

...”

5 I artikel 6 i direktivet föreskrevs följande:

”1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 måste beläggas med punktskatt.

...”

6 Direktiv 92/12 upphävdes och ersattes, med verkan från den 1 april 2010, av rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12 (EUT L 9, 2009, s. 12).

Direktiv 2003/96

7 I artikel 1 i direktiv 2003/96 föreskrivs följande:

”Energiprodukter och elektricitet skall beskattas i medlemsstaterna i överensstämmelse med detta direktiv.”

8 I artikel 3 i direktivet föreskrivs följande:

”Hänvisningar i direktiv [92/12] till mineraloljor och punktskatter, i den mån det gäller mineraloljor, skall anses omfatta alla energiprodukter, elektricitet och nationella indirekta skatter som avses i artiklarna 2 och 4.2 i detta direktiv.”

9 Artikel 4 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”1. 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.

2. I detta direktiv avses med *skattenivå* det samlade belopp som påförts i form av alla indirekta skatter (med undantag av mervärdesskatt) som beräknats direkt eller indirekt på kvantiteten av energiprodukter och elektricitet när de frisläppts för förbrukning.”

10 I artikel 18.10 i direktivet anges följande:

”Republiken Frankrike får tillämpa fullständig eller partiell skattebefrielse eller skattenedsättning på energiprodukter och elektricitet som används av staten, regionala och lokala myndigheter eller andra offentlighetsorgan, när det gäller verksamhet eller transaktioner som de bedriver i egenskap av offentliga myndigheter fram till och med den 1 januari 2009.

Republiken Frankrike får tillämpa en övergångsperiod fram till och med den 1 januari 2009 för att anpassa sitt nuvarande system för beskattning av elektricitet till bestämmelserna i detta direktiv. Under denna period skall den totala genomsnittliga nivån för den gällande lokala elbeskattningen beaktas för att bedöma huruvida minimiskattesatserna i detta direktiv respekteras.”

11 I artikel 28.1 och 28.2 i direktiv 2003/96 föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall senast den 31 december 2003 anta och offentliggöra de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De skall genast underrätta kommissionen om detta.

2. De skall tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2004, med undantag av de bestämmelser som fastställs i artiklarna 16 och 18.1, vilka får tillämpas av medlemsstaterna från och med den 1 januari 2003.”

Nationell rätt

12 I artikel 1 i lag nr 2000-108 av den 10 februari 2000 om modernisering och utveckling av allmännyttiga eltjänster (JORF av den 11 februari 2000, s. 2143) föreskrevs följande:

”Allmännyttiga eltjänster syftar till att trygga försörjningen av el inom hela det nationella territoriet med iakttagande av det allmänna intresset.

Inom ramen för energipolitiken bidrar dessa tjänster till en oberoende och trygg energiförsörjning, god luftkvalitet och kampen mot växthuseffekten, bästa möjliga förvaltning och utveckling av nationella resurser, möjlighet att styra efterfrågan på energi, konkurrenskraft i den ekonomiska verksamheten och möjlighet att styra den framtida tekniska inriktningen samt en rationell användning av energi.

Dessutom bidrar dessa tjänster till social sammanhållning genom att säkerställa allas rätt till el, kampen mot utslagning, balanserad utveckling av hela landet med iakttagande av miljön, forskning och teknisk utveckling samt försvaret och den allmänna säkerheten.

...”

- 13 I artikel 37 i lag nr 2003-8 av den 3 januari 2003 om gas- och elmarknaderna och allmännyttiga energitjänster (JORF av den 4 januari 2003, s. 265), med ändring av lag nr 2000-108, föreskrevs följande:

”I. - Avsnitt I i artikel 5 i lag nr 2000-108 ... ska ha följande lydelse:

I. - Kostnader som uppkommer i samband med allmännyttiga uppdrag som eloperatörerna har att fullgöra ska ersättas i sin helhet. De består av följande:

a) Vid elproduktion:

- 1° De merkostnader som, i förekommande fall, följer av genomförandet av bestämmelserna i artiklarna 8 och 10, i förhållande till investeringskostnader och driftskostnader som Électricité de France besparats eller, i förekommande fall, de kostnader som besparats berörda icke förstatligade distributörer som anges i artikel 23 i lag nr 46-628 av den 8 april 1946 [om förstatligande av elektricitet och gas]. Samma kostnadsbelopp som besparats utgör referensvärde vid fastställandet av de merkostnader som ska ersättas när berörda anläggningar drivs av Électricité de France eller av en icke förstatligad distributör. När avtalen avser köp av elektricitet som produceras i en anläggning som inte har någon förbindelse med nätet i landets europeiska fastlandsdel beräknas merkostnaden i förhållande till den andel av produktionen som sker enligt eltaxorna för icke-berättigade kunder.
- 2° Merkostnader för produktion i områden som inte är sammanlänkade med elnätet i landets europeiska fastlandsdel som, på grund av de särdrag som kännetecknar produktionen i dessa områden, inte täcks av den andel av produktionen som sker enligt eltaxorna för icke-berättigade kunder eller genom eventuella pristak enligt avsnitt I i artikel 4 i denna lag.

b) Vid leverans av el:

- 1° Uteblivna inkomster och kostnader som bärs av eldistributörerna på grund av genomförandet av den särskilda prissättning kallad 'produkt för grundläggande behov', som beskrivs i avsnitt I i artikel 4.
- 2° Kostnader bärs av eldistributörerna på grund av deras deltagande i åtgärder till förmån för personer som befinner sig i utsatta situationer, såsom beskrivs i punkt 1° i avsnitt III i artikel 2. Dessa kostnader beaktas upp till en procentsats av kostnaden som bärs av distributören såsom särskild prissättning kallad 'produkt för grundläggande behov' som nämns i föregående stycke. Denna procentsats fastställs av energiministern.

Dessa utgifter beräknas utifrån en lämplig bokföring som hålls av de berörda operatörerna. Denna bokföring, som upprättas i enlighet med regler som fastställs av myndigheten för energireglering, ska granskas på de berörda operatörernas bekostnad av deras revisor eller, när det gäller offentliga företag, deras offentliga revisor. Myndigheten för energireglering kan på operatörens bekostnad, låta kontrollera denna bokföring genom ett oberoende organ som den väljer. Energiministern beslutar årligen om utgifternas storlek på förslag av myndigheten för energireglering.

Ersättning för dessa utgifter till förmån för de operatörer som berörs ska finansieras genom avgifter som erläggs av slutförbrukarna av el inom det nationella territoriet.

Storleken på ovannämnda avgift beräknas så att den står i proportion till mängden förbrukat el. Den el som produceras av en producent för eget bruk eller el som köps av en slutförbrukare för eget bruk från en tredje part som driver en produktionsanläggning på förbrukningsstället ska endast beaktas vid beräkningen av avgiften från och med 240 miljoner kilowattimmar per år och produktionsenhet.

Det avgiftsbelopp som ska erläggas av de slutförbrukare som anges i avsnitt I första stycket i artikel 22 får inte överstiga 500 000 [euro] per förbrukningsställe.

Storleken på den avgift som utgår per kilowattimme ska beräknas så att avgiften täcker alla de kostnader som avses i leden a och b, och även de förvaltningskostnader som orsakats Caisse des dépôts et consignations [statlig bank som hanterar offentliga insättningar], i enlighet med vad som nämns nedan. Energiministern beslutar årligen om detta belopp på förslag av myndigheten för energireglering.

Den avgift som utgår per kilowattimme får inte överstiga 7 procent av försäljningspriset per kilowattimme, exklusive abonnemang och skatter, motsvarande avtal om en effekt på 6 kVA och som inte omfattar vare sig effektstyrning eller tids- eller säsongsdifferenser.

...”

- 14 Efter att kommissionen skickat en formell underrättelse den 18 mars 2010 till Republiken Frankrike för att förmå denna stat att anpassa sitt system för beskattning av elektricitet till direktiv 2003/96, antog denna medlemsstat lag nr 2010-1488 av den 7 december 2010 om en ny organisation av elmarknaden (JORF av den 8 december 2010, s. 21467, vilken kallas ”NOME-lagen”). Denna lag syftade till att införliva bestämmelserna i direktivet med nationell lagstiftning. Avgiften för allmännyttiga eltjänster ersattes således med en kommunal avgift på den slutliga elförbrukningen och en departementsavgift på den slutliga elförbrukningen. Dessa åtgärder trädde i kraft den 1 januari 2011.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 15 Praxair, vars rättigheter övertogs av Messer France, ingav en ansökan om återbetalning av den avgift för allmännyttiga eltjänster som bolaget hade betalat för åren 2005–2009.
- 16 Bolaget ansåg att denna indirekta beskattning strider mot artikel 3.2 i direktiv 92/12, eftersom den inte har något särskilt ändamål i den mening som avses i denna bestämmelse.
- 17 Med anledning av att den behöriga ministern implicit avlog denna ansökan den 5 januari 2011, väckte bolaget talan vid Tribunal administratif de Paris (förvaltningsdomstol i första instans i Paris, Frankrike) och yrkade återbetalning, jämte dröjsmålsränta, av den erlagda avgiften för allmännyttiga eltjänster. Genom dom av den 6 juli 2012 ogillade Tribunal administratif de Paris talan. Cour administrative d’appel de Paris (förvaltningsdomstol i andra instans i Paris, Frankrike) ogillade därefter den 23 februari 2016 det överklagande som Praxair ingett mot denna dom.
- 18 Praxair överklagade denna dom till Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) den 25 april 2016. Bolaget åberopade ett antal grunder som rör förenligheten av avgiften för allmännyttiga eltjänster med unionsrätten och i synnerhet direktiv 92/12.
- 19 Mot bakgrund härav beslutade Conseil d’État att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) För det fall att en medlemsstat efter ikraftträdandet av direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003, inledningsvis, inte har antagit några bestämmelser för att införa en punktskatt på elkonsumtion, utan har vidhållit en tidigare införd indirekt beskattning av denna konsumtion samt lokala skatter,

- ska den aktuella beskattningens förenlighet med direktiven [92/12] och [2003/96] bedömas med beaktande av de villkor som uppställs i artikel 3.2 i [direktiv 92/12] med avseende på ’andra indirekta skatter’, det vill säga med beaktande av strävan efter att uppnå ett eller flera särskilda ändamål och iakttagandet av vissa beskattningsregler som är tillämpliga på punktskatter eller mervärdesskatt,

- eller är det endast möjligt att vidhålla 'andra direkta skatter' om harmoniserade punktskatter införts, och, om så är fallet, kan den aktuella avgiften anses vara en sådan punktskatt vars förenlighet med dessa två direktiv ska bedömas mot bakgrund av samtliga harmoniseringsregler som föreskrivs i de direktiven?
- 2) Ska en avgift som tas ut på elkonsumention och vars intäkter anslås dels, till finansieringen av kostnader kopplade till produktion av elektricitet från förnybara källor och kraftvärme, dels till genomförandet av en geografisk avgiftsutjämning och en sänkning av elpriset för hushåll som befinner sig i utsatta situationer, anses eftersträva särskilda ändamål i den mening som avses i bestämmelserna i artikel 3.2 i [direktiv 92/12], upprepade i artikel 1.2 i [direktiv 2008/118]?
- 3) Kan de skattskyldiga, för det fall att endast vissa av de ändamål som eftersträvas genom avgiften ska anses vara särskilda i den mening som avses i ovan nämnda bestämmelser, likväl kräva full återbetalning av den omtvistade avgiften – eller enbart återbetalning av den del av avgiften som, av de totala kostnader som finansieras därigenom, inte svarar mot ett särskilt syfte?
- 4) För det fall att det följer av svaren på ovanstående frågor att systemet för avgifter för allmännyttiga eltjänster är, helt eller delvis, oförenligt med de unionsrättsliga reglerna om beskattning av elektricitet, ska artikel 18.10 andra stycket i [direktiv 2003/96] tolkas så, att till och med den 1 januari 2009 var den enda skyldighet som åvilade [Republiken] Frankrike, bland de unionsrättsliga beskattningsreglerna för elektricitet, att respektera minimiskattesatserna?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den fjärde frågan

- 20 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan, som det är lämpligt att pröva först, för att få klarhet i huruvida artikel 18.10 andra stycket i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att till och med den 1 januari 2009 utgjorde skyldigheten att iaktta de minimiskattesatser i enlighet med detta direktiv – av samtliga regler för elbeskattning i unionslagstiftningen – den enda skyldigheten som åvilade Republiken Frankrike.
- 21 Det bör påpekas att artikel 3 i direktiv 2003/96 har utvidgat tillämpningsområdet för direktiv 92/12 till att omfatta elektricitet. Enligt artikel 28.1 och 28.2 i direktiv 2003/96 löpte fristen för att införliva detta direktiv ut den 31 december 2003 och direktivet trädde i kraft den 1 januari 2004.
- 22 I artikel 18.10 andra stycket i direktiv 2003/96 föreskrevs dock en övergångsperiod till och med den 1 januari 2009, i syfte att ge Republiken Frankrike möjlighet att anpassa sitt system för beskattning av elektricitet till detta direktiv. I den bestämmelsen föreskrevs att denna medlemsstat, fram till detta datum, skulle beakta "den totala genomsnittliga nivån för den gällande lokala elbeskattningen" i syfte att bedöma efterlevnaden av de minimiskattesatser som fastställs i direktivet. Den 1 januari 2009 skulle Republiken Frankrike således ha anpassat sitt system för beskattning av elektricitet till bestämmelserna i direktiv 2003/96.
- 23 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den fjärde frågan besvaras enligt följande: Artikel 18.10 andra stycket i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att till och med den 1 januari 2009 utgjorde skyldigheten att iaktta de minimiskattesatser i enlighet med detta direktiv – av samtliga regler för elbeskattning i unionslagstiftningen – den enda skyldigheten som åvilade Republiken Frankrike.

Den första frågan

- 24 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 3.2 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att bibehållandet av andra indirekta skatter förutsätter att en harmoniserad punktskatt införs, samt i ett andra led, huruvida en sådan skatt som den som är i fråga i det nationella målet kan anses utgöra en sådan punktskatt eller huruvida dess förenlighet med direktiven 92/12 och 2003/96 i förekommande fall ska bedömas mot bakgrund av de kriterier som uppställs i artikel 3.2 i direktiv 92/12 för att tillåta andra indirekta skatter för särskilda ändamål.
- 25 Vad gäller den första delen av den första frågan ska det erinras om att det i artikel 3.2 i direktiv 92/12 föreskrivs att elektricitet kan vara föremål för andra indirekta skatter för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt.
- 26 Det finns emellertid ingenting i direktiv 92/12 som tyder på, inom systemet för beskattning av elförbrukning som införts av unionslagstiftaren, att det utgör ett villkor för medlemsstaternas möjlighet att införa andra indirekta skatter att de har genomfört en harmoniserad punktskatt.
- 27 Vidare syftar artikel 3.2 i direktiv 92/12, som infördes av Europeiska unionens råd, till att beakta medlemsstaternas olika skattetraditioner på området, särskilt det förhållandet att indirekta skatter ofta används för att bedriva annan politik än budgetpolitik (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 februari 2000, kommissionen/Frankrike, C-414/97, EU:C:2000:98, punkt 18).
- 28 Artikel 3.2 i direktiv 92/12 kan därför inte tolkas som en bestämmelse som uppställer villkor för giltigheten av andra indirekta skatter på elektricitet som eventuellt upprätthålls eller införs av medlemsstaterna.
- 29 Vad gäller den andra delen av den första frågan ska det erinras om att domstolen i dom av den 25 oktober 2012, kommissionen/Frankrike (C-164/11, ej publicerad, EU:C:2012:665), slog fast att Republiken Frankrike inte hade uppfyllt sina skyldigheter vad gäller införlivandet av direktiv 2003/96 vid utgången av den frist som fastställdes i det motiverade yttrande som kommissionen riktade till denna medlemsstat, det vill säga den 22 maj 2010.
- 30 Republiken Frankrike hade för övrigt medgett att den, vid denna tidpunkt, inte hade vidtagit nödvändiga åtgärder för att införliva bestämmelserna i direktiv 2003/96, vilket senare införlivades genom lag nr 2010-1488 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 oktober 2012, kommissionen/Frankrike, C-164/11, ej publicerad, EU:C:2012:665, punkt 22).
- 31 Artikel 37 i lag nr 2003-8 om införandet av avgiften för allmännyttiga eltjänster hade redan trätt i kraft vid tidpunkten då den fördragsbrottstalan väcktes som gav upphov till nämnda dom. Domstolen konstaterade att eftersom Republiken Frankrike hade medgett att denna medlemsstat vid den aktuella tidpunkten inte hade ändrat sitt system för beskattning av elektricitet för att inrätta en harmoniserad punktskatt på elektricitet, kunde avgiften för allmännyttiga eltjänster inte betraktas som en sådan skatt.
- 32 Huruvida avgiften för allmännyttiga eltjänster är förenlig med direktiven 92/12 och 2003/96 ska följaktligen bedömas mot bakgrund av de kriterier som uppställs i artikel 3.2 i direktiv 92/12 för att tillåta andra indirekta skatter för särskilda ändamål.
- 33 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 3.2 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att genomförandet av en harmoniserad punktskatt inte utgör något villkor för införandet av en annan indirekt skatt på elektricitet, och med hänsyn till att en sådan skatt som den som är i fråga i det nationella målet inte utgör någon sådan punktskatt ska dess förenlighet med direktiven 92/12 och 2003/96 bedömas mot bakgrund av de kriterier som uppställs i artikel 3.2 i direktiv 92/12 för att tillåta andra indirekta skatter för särskilda ändamål.

Den andra frågan

- 34 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 3.2 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att en sådan skatt som den som är i fråga i det nationella målet kan betecknas som ”andra indirekta skatter”.
- 35 Det erinras om att artikel 3.2 i direktiv 92/12 ger medlemsstaterna rätt att införa eller bibehålla andra indirekta skatter än den punktskatt som införts genom nämnda direktiv, förutsatt att skatterna dels syftar till att uppnå särskilda ändamål, dels är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 februari 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 21).
- 36 Dessa två villkor, som syftar till att förhindra att ytterligare indirekta skatter otillbörligt hindrar handeln, är kumulativa, vilket framgår av lydelsen i denna bestämmelse (dom av den 27 februari 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 22).
- 37 Vad gäller det första villkoret följer det av domstolens praxis att ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i direktiv 92/12 är ett ändamål som inte är rent budgetmässigt (dom av den 24 februari 2000, *kommissionen/Frankrike*, C-434/97, EU:C:2000:98, punkt 19, dom av den 9 mars 2000, *EKW och Wein & Co*, C-437/97, EU:C:2000:110, punkt 31, och dom av den 27 februari 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 23).
- 38 För att anses ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i denna bestämmelse, måste skatten som sådan nämligen syfta till att säkerställa det åberopade ändamålet. Så är i synnerhet fallet om det är obligatoriskt att intäkterna från denna skatt används till att minska de miljökostnader som är knutna specifikt till den elförbrukning på vilken den aktuella skatten utgår och till att främja territoriell och social sammanhållning, så att det finns ett direkt samband mellan användningen av skatteintäkterna och den aktuella skattens ändamål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 februari 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 30, och dom av den 5 mars 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, punkt 41).
- 39 En sådan på förhand bestämd användning av skatteintäkterna, som bara utgör ett led i organiseringen av en medlemsstats interna budget, kan emellertid inte i sig utgöra ett tillräckligt villkor i detta avseende, eftersom alla medlemsstater har rätt att besluta om att intäkterna från en viss skatt ska användas till att finansiera bestämda utgifter, oavsett vilket mål som eftersträvas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 februari 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 29).
- 40 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att avgiften för allmännyttiga eltjänster var avsedd att finansiera miljömål genom betalning av merkostnaderna till följd av skyldigheten för distributörerna att köpa el från förnybara energikällor och kraftvärme. Vidare var avgiften för allmännyttiga eltjänster avsedd att finansiera mål avseende territoriell och social sammanhållning genom att ersätta dels merkostnaden för produktion i områden som inte är sammanlänkade med elnätet i landets europeiska fastlandsdel, dels inkomstbortfallet och extra förvaltningskostnader som eldistributörerna förorsakas till följd av den särskilda prissättning på el som anses vara en ”produkt för grundläggande behov” och eldistributörernas medverkan i systemet till förmån för personer i utsatta situationer. Avgiften för allmännyttiga eltjänster var dessutom avsedd att täcka administrativa kostnader för den nationella energiombudsmannen och Caisse des Dépôts et Consignations (nedan kallad ”Caisse des dépôts”) i samband med förvaltningen av avgiften för allmännyttiga eltjänster.
- 41 Det framgår även av de uppgifter som domstolen förfogar över att avgiften för allmännyttiga eltjänster fastställdes i förväg, i enlighet med aktörernas uppskattning av kostnaderna för att genomföra de mål som eftersträvas genom denna avgift. Aktörerna skickade dessa uppskattningar till myndigheten för

energireglering, som på grundval av dessa uppgifter fastställde kostnaderna för de allmännyttiga tjänster som avgiften var avsedd att täcka och översände sitt förslag till regeringen senast den 15 oktober året före beskattningsåret. Det ålåg därefter energiministern att före den 31 december varje år fastställa avgiften per förbrukad kilowattimme, så att intäkterna från denna avgift täcker alla kostnader som ska ersättas. Dessutom skulle intäkterna från avgiften för allmännyttiga eltjänster inte integreras i den statliga budgeten, utan betalas till ett särskilt konto hos Caisse des dépôts, vilket endast var avsett att användas för att ersätta de kostnader som uppkommer med anledning av de allmännyttiga uppdrag som åvilar eldistributörerna, vilka anges i artikel 5 i lag nr 2000-108, i ändrad lydelse genom lag nr 2003-8.

- 42 När det gäller, för det första, de administrativa kostnaderna för den nationella elombudsmannen och Caisse des Dépôts i samband med förvaltningen av avgiften för allmännyttiga eltjänster, ska det framhållas att de inte uppfyller något särskilt ändamål annat än ett budgetmässigt ändamål och att de inte är specifikt knutna till förbrukning av el, utan till allmänna verksamhetskostnader för det system som inrättats genom den nationella lagstiftningen. Sådana allmänna utgifter kan finansieras med intäkter från vilken typ av skatt som helst.
- 43 Vad för det andra gäller mål avseende social och territoriell sammanhållning som eftersträvas med avgiften för allmännyttiga eltjänster, nämligen genomförandet av en geografisk prisutjämning och sänkta elpriser för hushåll i utsatta situationer, är det fråga om mål som normalt finansieras genom statsbudgeten och som inte kan leda till slutsatsen att skatten har ett särskilt ändamål.
- 44 Även om det i den relevanta nationella lagstiftningen föreskrivs en mekanism för förutbestämning av fördelning av intäkter från avgiften för allmännyttiga ändamål, såsom har angetts i punkt 41 i förevarande dom, i syfte att finansiera bland annat nämnda administrativa funktioner och nämnda mål avseende territoriell och social sammanhållning, kvarstår dock att det därmed inte eftersträvas något särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i direktiv 92/12.
- 45 Vad för det tredje gäller de miljömål som eftersträvas med avgiften för allmännyttiga eltjänster främjar denna avgift, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 71 i sitt förslag till avgörande, produktion av el från förnybara källor och kraftvärme genom att bidra till dess finansiering så att avgiften som sådan avser att genomföra det åberopade särskilda ändamålet. Det förelåg följaktligen ett direkt samband mellan det miljömål som eftersträvas genom denna avgift och minskningen av elförbrukningens negativa effekter på miljön.
- 46 När det gäller miljömålet eftersträvade avgiften för allmännyttiga eltjänster följaktligen att uppnå ett särskilt ändamål.
- 47 Vad gäller det andra av de villkor som nämns i punkt 35 i förevarande dom ska det undersökas huruvida avgiften för allmännyttiga eltjänster är förenlig med de regler som är tillämpliga på punktskatt eller mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning i enlighet med artikel 3.2 i direktiv 92/12.
- 48 Det ska påpekas att denna bestämmelse inte kräver att medlemsstaterna iakttar alla de regler som är tillämpliga på punktskatt eller mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning. Det är nämligen tillräckligt att indirekta skatter för särskilda ändamål på dessa punkter är förenliga med den allmänna systematiken i den ena eller den andra av dessa beskattningsmetoder, i den form som de har föreskrivits i unionslagstiftningen (dom av den 24 februari 2000, kommissionen/Frankrike, C-434/97, EU:C:2000:98, punkt 27).
- 49 I likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 82 i sitt förslag till avgörande, överensstämmer inte strukturen på avgiften för allmännyttiga tjänster med strukturen för mervärdesskatt, eftersom avgiften för allmännyttiga eltjänster inte stod i proportion till priset på den skattepliktiga varan, utan beräknades på den mängd elektricitet som förbrukats, och uttaget av avgiften för allmännyttiga

eltjänster gjordes i samband med att elen släpptes för förbrukning och inte på alla stadier av produktions- och distributionskedjan, vilket är fallet med mervärdesskatt. Det är därför nödvändigt att undersöka likheter mellan de beskattningsregler som är tillämpliga på avgiften för allmännyttiga eltjänster och de som gäller punktskatter.

- 50 Vad för det första gäller fastställandet av beskattningsunderlaget och beräkningen av skatten, framgår det av de handlingar som getts in till domstolen att avgiften för allmännyttiga eltjänster – i likhet med punktskatter – beräknas på grundval av förbrukade kilowattimmar.
- 51 För det andra, när det gäller tidpunkten för uttag av avgiften för allmännyttiga eltjänster, sker det – i likhet med vad som föreskrivs i artikel 6.1 i direktiv 92/12 för punktskatt – i samband med att elen släpps för förbrukning.
- 52 Vad för det tredje gäller kontroll av skatten enligt den berörda franska lagstiftningen, var det eldistributörerna som tog ut avgiften för allmännyttiga eltjänster, vilken därefter betalades in till Caisse des Dépôts och omfördelades till de olika distributörerna. Övervakningen av uttaget av avgiften ålåg statsmakterna genom myndigheten för energireglering, och tvister som har samband med denna uppbörd prövades av förvaltningsdomstolarna, i likhet med vad som föreskrivs på området för indirekt beskattning.
- 53 På grundval av de uppgifter som domstolen har tillgång till förefaller det som om avgiften för allmännyttiga eltjänster är förenlig med de skatteregler som gäller för punktskatter och att den därmed uppfyllde det andra villkoret i artikel 3.2 i direktiv 92/12, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.
- 54 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 3.2 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att en sådan avgift som den som är i fråga i det nationella målet kan betecknas som ”andra indirekta skatter” med beaktande av dess miljömål, vilket uppfylls genom att finansiera de merkostnader som är kopplade till skyldigheten att köpa grön el, däremot ska de mål som rör den sociala och territoriella sammanhållningen, såsom geografisk prisutjämning och minskning av elpriserna för hushåll i utsatta situationer, samt avgiftens rent administrativa ändamål, särskilt finansiering av administrativa kostnader för myndigheter eller offentliga institutioner, exempelvis den nationella elombudsmannen och Caisse des dépôts inte beaktas, dock med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll av förenligheten med de regler som är tillämpliga på punktskatt.

Den tredje frågan

- 55 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida unionsrätten, i de fall där endast vissa mål kan anses vara särskilda ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i direktiv 92/12, ska tolkas så, att skattebetalarna inte desto mindre kan ha rätt till full återbetalning av den berörda avgiften eller endast en del därav, nämligen den del av avgiften i förhållande till de totala utgifter som finansieras genom avgiften för allmännyttiga eltjänster, som inte motsvarar ett särskilt ändamål.
- 56 Det följer av fast rättspraxis att rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med unionsregler utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i unionsbestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen. En medlemsstat är således i princip skyldig att återbetala skatter och avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten (dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

- 57 Domstolen har även funnit att det enda undantaget från rätten till återbetalning av skatter och avgifter som uttagits i strid med unionsrätten avser det fall då den skattskyldige har övervältrat en felaktigt påförd skatt direkt på köparen (dom av den 15 september 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 74).
- 58 Med hänsyn till svaret på den andra frågan, och under förutsättning att klaganden i det nationella målet, i egenskap av slutförbrukare av el, inte har övervältrat belopp som felaktigt betalats inom ramen för avgiften för allmännyttiga eltjänster direkt på sina egna kunder – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – kan sökanden kräva återbetalning av dessa belopp, i proportion till den andel av intäkterna från avgiften för allmännyttiga eltjänster som användes för att finansiera målen avseende social och territoriell sammanhållning och rent administrativa ändamål, bland annat den nationella elombudsmannens och Caisse des Dépôts administrativa funktioner i samband med förvaltningen av avgiften för allmännyttiga eltjänster.
- 59 Mot bakgrund av svaret på den fjärde frågan, kan klaganden i det nationella målet endast begära återbetalning av dessa belopp först från och med den 1 januari 2009, vilket var det datum då verkningarna av direktiv 2003/96 blev bindande för Republiken Frankrike.
- 60 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Unionsrätten ska tolkas så, att de berörda skattskyldiga har rätt till återbetalning av en del av en sådan avgift som den som är i fråga i det nationella målet, i proportion till den andel av intäkterna som inte var öronmärkta för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skattskyldiga inte har övervältrat avgiften på sina egna kunder, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

- 61 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) Artikel 18.10 andra stycket i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet ska tolkas så, att till och med den 1 januari 2009 utgjorde skyldigheten att iaktta de minimiskattesatser i enlighet med detta direktiv – av samtliga regler för elbeskattning i unionslagstiftningen – den enda skyldigheten som åvilade Republiken Frankrike.
- 2) Artikel 3.2 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor ska tolkas så, att genomförandet av en harmoniserad punktskatt inte utgör något villkor för införandet av en annan indirekt skatt på elektricitet, och med hänsyn till att en sådan skatt som den som är i fråga i det nationella målet inte utgör någon sådan punktskatt ska dess förenlighet med direktiven 92/12 och 2003/96 bedömas mot bakgrund av de kriterier som uppställs i artikel 3.2 i direktiv 92/12 för att tillåta andra indirekta skatter för särskilda ändamål.
- 3) Artikel 3.2 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att en sådan avgift som den som är i fråga i det nationella målet kan betecknas som ”andra indirekta skatter” med beaktande av dess miljömål, vilket uppfylls genom att finansiera de merkostnader som är kopplade till skyldigheten att köpa grön el, däremot ska de mål som rör den sociala och territoriella sammanhållningen, såsom geografisk prisutjämning och minskning av elpriserna för hushåll

i utsatta situationer, samt avgiftens rent administrativa ändamål, särskilt finansiering av administrativa kostnader för myndigheter eller offentliga institutioner, exempelvis den nationella elombudsmannen och Caisse des dépôts inte beaktas, dock med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll av förenligheten med de regler som är tillämpliga på punktskatt.

- 4) **Unionsrätten ska tolkas så, att de berörda skattskyldiga har rätt till återbetalning av en del av en sådan avgift som den som är i fråga i det nationella målet, i proportion till den andel av intäkterna som inte var öronmärkta för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skattskyldiga inte har övervältrat avgiften på sina egna kunder, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.**

Underskrifter