



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 3 mars 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2008/118/EG – Allmänna regler för punktskatt – Artikel 1.2 – Andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor – Direktiv 2009/28/EG – Främjande av användningen av energi från förnybara energikällor – Artiklarna 1, 3.1, 3.2 och 3.3 a, varvid sistnämnda punkt ska läsas mot bakgrund av artikel 2 k – Direktiv 2009/72/EG – Gemensamma regler för den inre marknaden för el – Skatt på värdet av elproduktion – Skattens natur och struktur – Skatt som på samma sätt påförs både el som producerats från förnybara energikällor och el som producerats från icke förnybara energikällor”

I mål C-220/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Överdomstolen i den autonoma regionen Valencia, Spanien) genom beslut av den 22 februari 2019, som inkom till domstolen den 11 mars 2019, i målet

Promociones Oliva Park SL

mot

Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna C. Lycourgos och I. Jarukaitis (referent),

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Promociones Oliva Park SL, genom J. Terrón Díaz och S.J. Llopis Nadal, abogados,
- Spaniens regering, inledningsvis genom A. Rubio González, därefter genom S. Centeno Huerta, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia, O. Beynet och P. Arenas, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: spanska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 1.2 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12), av artiklarna 1, 2 k, 3.1, 3.2 och 3.3 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/28/EG av den 23 april 2009 om främjande av användningen av energi från förnybara energikällor och om ändring och ett senare upphävande av direktiven 2001/77/EG och 2003/30/EG (EUT L 140, 2009, s. 16), och av artiklarna 32–34 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/72/EG av den 13 juli 2009 om gemensamma regler för den inre marknaden för el och om upphävande av direktiv 2003/54/EG (EUT L 211, 2009, s. 55).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Promociones Oliva Park SL (nedan kallat Oliva Park) och Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (Förvaltningsdomstolen för den autonoma regionen Valencia, Spanien) (nedan kallad TEAR) angående avslag på en begäran om rättelse av självdeklarationer avseende energiskatten på elproduktion (nedan kallad IVPEE) för åren 2013–2016.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2008/118

- 3 I artikel 1 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”1. I detta direktiv fastställs allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av följande varor, nedan kallade punktskattepliktiga varor.

- a) Energiprodukter och elektricitet som omfattas av [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. Medlemsstaterna får påföra andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med [unionens] regler om punktskatt eller mervärdesskatt i fråga om bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning, men inte innefattar bestämmelser om undantag från skatteplikt.

...”

Direktiv 2009/28

- 4 I artikel 1 i direktiv 2009/28, med rubriken ”Syfte och tillämpningsområde”, föreskrivs följande:

”Genom detta direktiv upprättas en gemensam ram för främjande av energi från förnybara energikällor. Det anger bindande nationella mål för totala andelen energi från förnybara energikällor av den slutliga energianvändningen (brutto) och för andelen energi från förnybara energikällor inom transportsektorn. ...”

- 5 I artikel 2 andra stycket k i direktivet, som har rubriken ”Definitioner”, definieras begreppet ”stödsystem” som ”varje instrument, system eller mekanism som en medlemsstat eller en grupp av medlemsstater tillämpar och som främjar användning av energi från förnybara energikällor genom att minska kostnaden för denna energi, öka försäljningspriset eller öka försäljningsvolymen av sådan köpt energi, genom införande av kvoter för energi från förnybara energikällor. Detta omfattar, men är inte begränsat till, investeringsstöd, skattebefrielser eller skattelättnader, skatteåterbetalningar, stödsystem med kvoter för energi från förnybara energikällor, inklusive system med gröna certifikat, samt system med direkt prisstöd, däribland inmatningspriser och stödutbetalningar.”
- 6 I artikel 3 i detta direktiv, som har rubriken ”Bindande nationella övergripande mål och åtgärder för användningen av energi från förnybara energikällor”, föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna ska se till att deras andel energi från förnybara energikällor av den slutliga energianvändningen (brutto) år 2020, beräknad i enlighet med artiklarna 5–11, minst motsvarar deras nationella övergripande mål för andelen energi från förnybara energikällor under det året, i enlighet med vad som anges i tredje kolumnen i tabellen i bilaga I del A. ...

2. Medlemsstaterna ska vidta effektivt utformade åtgärder som syftar till att säkerställa att andelen energi från förnybara energikällor är minst lika hög som den som anges i det vägledande förloppet i del B i bilaga I.

3. För att uppnå de mål som fastställs i punkterna 1 och 2 i denna artikel får medlemsstaterna bland annat tillämpa följande åtgärder:

- a) Stödsystem.

...”

Direktiv 2009/72

- 7 I artikel 1 i direktiv 2009/72, som har rubriken ”Syfte och tillämpningsområde”, föreskrivs följande:

”I detta direktiv fastställs gemensamma regler för produktion, överföring, distribution och leverans av el, samt bestämmelser om konsumentskydd, i syfte att förbättra och integrera konkurrensutsatta elmarknader i [Europeiska unionen]. Det innehåller regler för elsektorns organisation och funktion, öppet tillträde till marknaden, kriterier och förfaranden som ska tillämpas för anbud, för beviljande av tillstånd och för driften av system. ...”

- 8 Artiklarna 32–34 i direktiv 2009/72, som återfinns i kapitel VIII i direktivet, med rubriken ”Organisation av tillträde till systemet”, reglerar villkoren för sådant tillträde.

- 9 I artikel 32 i det direktivet, med rubriken ”Tillträde för tredje part”, föreskrivs i punkt 1 att medlemsstaterna ska se till att det införs en ordning för tredje parts tillträde till överförings- och distributionssystemen, som ska tillämpas objektivt och utan att någon diskriminerande åtskillnad görs mellan systemanvändarna.
- 10 Artikel 33 i direktivet, med rubriken ”Öppnande av marknaden och ömsesidighet”, avser öppnandet av elmarknaden och ömsesidigheten. Artikel 34 i samma direktiv, med rubriken ”Direktledningar”, avser åtgärder för att säkerställa tillträde till direktledningar till alla elproducenter, elleverantörer och berättigade kunder som är etablerade inom den berörda medlemsstatens territorium.

Spansk rätt

- 11 I ingressen till Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (lag nr 15/2012 om skatteåtgärder för en hållbar användning av energi) av den 27 december 2012 (BOE nr 312 av den 28 december 2012, s. 88081) anges följande:

”I. Syftet med denna lag är att anpassa vårt skattesystem för en effektivare och mer miljövänlig och hållbar användning ...

...

Denna lag grundas i huvudsak på artikel 45 i konstitutionen ... Ett av huvuddragen i denna skattereform är således att internalisera miljökostnaderna till följd av elproduktion ... Denna lag ska stimulera förbättringen av vår förmåga att utnyttja el och samtidigt säkerställa ett bättre utnyttjande av naturresurser, och gynna den nya modellen för en hållbar utveckling såväl ur ekonomisk och social synpunkt som ur miljösynpunkt.

...

I detta syfte införs genom denna lag tre nya skatter: [IVPEE] ...

II. I detta avseende och i syfte att också främja budgetbalansen, införs, genom avdelning I i denna lag, en skatt på värdet av den direkta och faktiska elproduktion, som ska tas ut på genomförande av produktionsverksamhet och på inmatning av el till det spanska elnätet.

Skatten påförs den ekonomiska kapaciteten hos elproducenter vars anläggningar, å ena sidan, härrör från betydande investeringar som gjorts i näten för överföring och distribution av elenergi för att kunna vidarebefordra den energi som de levererar, å andra sidan, ger upphov till, antingen anläggningarna i sig eller på grund av förekomsten av dessa nätverk eller deras utveckling, otvetydig miljöpåverkan, samtidigt som de medför betydande kostnader som är nödvändiga för att bibehålla försörjningsgarantin. Skatten tas ut på produktion vid alla elproduktionsanläggningar.”

- 12 I artikel 1 i denna lag föreskrivs följande:

”[IVPEE] är en direkt och faktisk skatt som påförs produktionsverksamhet och överföring av el (nettoenergiproduktion) till elnätet genom de anläggningar som avses i artikel 4 i denna lag.”

- 13 I artikel 2 i nämnda lag, som rör IVPEE:s territoriella tillämplighet, föreskrivs att denna skatt ska erläggas i hela Spanien.

14 I artikel 4.1 och 4.2 i lag 15/2012 definieras den beskattningsgrundande händelsen för IVPEE på följande sätt:

”1. Den beskattningsgrundande händelsen för alla anläggningar som avses i avdelning IV i Ley 54/1997 del Sector Eléctrico [(lag 54/1997 om elsektorn) av den 27 november 1997 (BOE nr 285 av den 28 november 1997, s. 35097)] är elproduktionen och överföringen av el till elnätet (nettoenergiproduktion), inbegripet elnätet på fastlandet, ö-territorierna och utanför fastlandet.

2. Nettoproduktionen i den mening som avses i denna lag motsvarar den energi som mäts vid generatorerna minus extraförbrukning för elproduktion och förluster som uppkommit fram till nätanslutningspunkten.”

15 I artikel 5 i lag nr 15/2012 anges följande:

”Skattskyldiga personer är fysiska och juridiska personer och enheter som avses i artikel 35.4 i Ley 58/2003 General Tributaria [(lag 58/2003 om allmän skattelag) av den 17 december 2003 (BOE nr 302 av den 18 december 2003, s. 44987)], som bedriver sådan verksamhet som avses i artikel 4.”

16 I artikel 6 i lag 15/2012 föreskrivs följande:

”1. Beskattningsunderlaget utgörs av det totala belopp som den skattskyldige erhåller för produktion och överföring av elenergi (nettoproduktion av energi) till elnätet för varje anläggning under beskattningsperioden.

Vid beräkningen av det totala beloppet ingår den ersättning som föreskrivs i samtliga ekonomiska system som följer av bestämmelserna i [lag 54/1997], under motsvarande beskattningsperiod, samt den ersättning som föreskrivs i det särskilda ekonomiska systemet vid produktion och vid överföring av el till elnätet inom ö-territorierna och utanför fastlandet.”

17 Enligt artikel 8 i lag 15/2012 är skattesatsen för IVPEE 7 procent.

18 I artikel 10 i denna lag föreskrivs följande:

”1. De skattskyldiga är skyldiga att upprätta en självdeklaration för skattebeloppet och att betala skatten under november månad efter den månad då skatten förfaller till betalning ...

2. Mellan den 1 och den 20 varje maj, september, november och februari följande år ska en skattskyldig person som genomför den skattepliktiga transaktionen, dela upp betalningen på tre, sex, nio eller tolv månader varje kalenderår ...

3. De uppdelade betalningarna beräknas på grundval av värdet av nettoenergiproduktionen från början av beskattningsperioden till slutet av den period på tre, sex, nio eller tolv månader som avses i föregående punkt, med tillämpning av den skattesats som föreskrivs i artikel 8 i denna lag ...

För detta ändamål anses värdet av produktionen vara det totala belopp som den skattskyldige erhåller för produktion och överföring av elenergi (nettoproduktion av energi) till elnätet vid varje anläggning under motsvarande period.

...”

19 I den andra tilläggbestämmelsen i denna lag föreskrivs följande:

”Varje år föreskrivs i lagen om statens allmänna budget att kostnaderna för det elnät som avses i artikel 13 i [lag 54/1997] ska finansieras med ett belopp som motsvarar summan av följande:

a) uppskattningen av den årliga uppbörden av skatter och avgifter som anges i denna lag,

...”

20 I sitt svar på domstolens begäran om klarlägganden till den hänskjutande domstolen i enlighet med artikel 101 i domstolens rättegångsregler, angav den hänskjutande domstolen, beträffande den ersättningen för den elproduktionsverksamhet som utgör beskattningsunderlag för IVPEE enligt artikel 6 i lag 15/2012, att denna ersättning ursprungligen reglerades i artikel 16 i lag 54/1997, vilken delvis ändrades av Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (kungligt lagdekret 9/2013 om brådskande åtgärder för att säkerställa den finansiella stabiliteten i elsystemet), av den 12 juli 2013 (BOE nr167 av den 13 juli 2013, s. 52106), och att denna lag ersatts av Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (lag 24/2013 om elsektorn), av den 26 december 2013 (BOE nr 310 av den 27 december 2013, s. 105198), som trädde i kraft den 28 december 2013.

21 Den hänskjutande domstolen har i sitt svar preciserat att det av punkt 1 i den första övergångsbestämmelsen i lag 24/2013 följer att så länge de tillämpningsföreskrifter till denna lag som är nödvändiga för genomförandet av vissa av dess bestämmelser inte har antagits, ska motsvarande bestämmelser i lag 54/1997 fortsätta att tillämpas. När det gäller åren 2013–2016 var därför den lagstiftning som reglerar ersättningen för elproduktionsverksamhet, i den mening som avses i lag 15/2012, i alla de avseenden som krävdes enligt tillämpningsbestämmelser och för vilka dessa bestämmelser inte hade antagits före utgången av dessa räkenskapsår, den lagstiftning som följer av lag 54/1997. I det avseendet framgår det av de svar på domstolens frågor, som lämnats av de berörda parter som deltar i förevarande förfarande, att delarna av ersättningen som föreskrivs i lag 15/2012 och i lag 54/1997 i huvudsak är desamma.

22 Artikel 14.5–14.7 i lag 24/2013 har följande lydelse:

”5. Ersättningen för produktionsverksamheten ska omfatta följande:

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

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

b) balanstjänster, inbegripet sällan förekommande tjänster och systembalanseringstjänster, som är nödvändiga för att säkerställa en adekvat försörjning av konsumenterna.

...

c) i förekommande fall ersättning enligt kapacitetsmekanismen ...

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

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

6. Regeringen kan fastställa en del av ersättningen för att täcka skillnaden mellan å ena sidan kostnaderna för investeringar och för driften av produktionen av el till de elektriska systemen i områdena utanför fastlandet, och, å andra sidan, intäkterna från denna produktionsverksamhet ...

7. Regeringen kan undantagsvis införa ett särskilt ersättningsystem som syftar till att främja elproduktion från förnybara energikällor, högeffektiv kraftvärme och restprodukter, när det föreligger en skyldighet att uppnå energimål enligt direktiv eller andra unionsrättsliga bestämmelser eller när införandet av ett sådant system förutsätter en minskning av energikostnaderna och det externa energiberoendet ...

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 23 Oliva Park ingav en begäran till Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valencia (skattemyndigheten i Valencia, Spanien) om rättelse av självdeklarationer för elskatt för åren 2013–2016 samt en begäran om återbetalning av 12 609,58 EUR.
- 24 Då respektive begäran avslogs, begärde Oliva Park omprövning av avslagsbeslutet. Begäran om omprövning avslogs genom beslut av den 28 september 2017.
- 25 Oliva Park väckte talan mot sistnämnda beslut vid Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Överdomstolen i regionen Valencia, Spanien).
- 26 Till stöd för sin talan har Oliva Park bland annat gjort gällande att IVPEE strider mot unionsrätten, närmare bestämt mot direktiven 2008/118, 2009/28 och 2009/72.
- 27 Vad mer specifikt gäller påståendet att IVPEE strider mot direktiv 2008/118, har Oliva Park gjort gällande att nämnda skatt, som tillkommer utöver andra skatter på samma vara eller tjänst, i själva verket utgör en indirekt skatt på elproduktion från förnybara energikällor, vilket medför att sådan produktion missgynnas i förhållande till produktion av energi från icke-förnybara energikällor, varvid det inte görs någon åtskillnad efter intensitet eller miljöförorening. Oliva Park har även gjort gällande att IVPEE inte har som syfte att ändra något beteende och att den strider mot den fria marknaden och näringsfriheten.
- 28 Den spanska regeringen har bestritt detta argument och gjort gällande att IVPEE är en direkt skatt som tas ut på elproduktion och överföring av el till elnätet, utan att den övervältras på konsumenten, och att den har ett särskilt miljösyfte som saknar samband med principen att förorenaren ska betala, eftersom producenter av förnybar energi inte diskrimineras vad gäller möjligheten att få ersättning för kostnaderna för IVPEE. Skatten strider således inte mot unionsrätten.
- 29 Den hänskjutande domstolen har understrukt att flera skäl talar för att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Även om IVPEE regleras som en direkt skatt, är dess karaktär och dess väsentliga egenskaper nämligen typiska för en indirekt skatt. På samma sätt, även om denna skatt officiellt har ett miljömässigt syfte, rör det sig i huvudsak om en skatt utan specifika ändamål, vars främsta syfte är att

få in skatteintäkter, och inte en skatt som avser att förändra ett beteende. Förutom att elproduktion från förnybara energikällor är föremål för diskriminering, snedvrider IVPEE också den inre marknaden för elenergi och strider mot den fria konkurrensen.

- 30 Den hänskjutande domstolen har påpekat att även om IVPEE i lag 15/2012 har utformats som en direkt skatt som, såsom anges i lagens ingress, syftar till att ”internalisera de miljökostnader som uppkommer vid elproduktion”, anser den hänskjutande domstolen emellertid att detta inte överensstämmer med dess verkliga karaktär. För det första tar skatten inte hänsyn till särdragen hos den skattskyldige, källan till elproduktion eller ens omfattningen av användningen av överförings- och distributionssystemen.
- 31 För det andra utgörs dess beskattningsunderlag, till skillnad från direkta skatter, inte av nettointäkter, utan av skattebetalarnas bruttointäkter, eftersom skatten tas ut på samtliga ekonomiska ersättningar för elproduktion och överföring av el till nätet.
- 32 För det tredje är skattesatsen för IVPEE 7 procent för samtliga skattskyldiga trots att progressivitetsprincipen kräver att den ekonomiska aktör som förorenar ska betala mest.
- 33 För det fjärde föreskrivs inga undantag eller nedsättningar beroende på användningen av förnybara energikällor för elproduktion eller på den miljöpåverkan som skattskyldigas verksamhet har. De aktörer som producerar el från icke-förnybara energikällor gynnas således.
- 34 För det femte stöds slutsatsen att IVPEE utgör en indirekt skatt av det faktum att Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria (myndigheten för tull och punktskatter, Spanien) ansvarar för uppbörden av denna skatt, och att punktskatter per definition utgör indirekta skatter.
- 35 För det sjätte är det konsumenterna som bär skattebördan för IVPEE, genom slutpriset på elen. Dessutom inkluderar systemet för ersättning till anläggningar för elproduktion från förnybara energikällor uttryckligen denna skatt såsom driftskostnader som ska bäras av konsumenterna.
- 36 Av detta följer, enligt den hänskjutande domstolen, att IVPEE har egenskaper som är utmärkande för en konsumtionsskatt, eftersom dess väsentliga delar otvivelaktigt är knutna till konsumtion. Skatten läggs nämligen på den elenergi som produceras och överförs till elnätet för att användas av andra ekonomiska rättssubjekt än producenten, varvid ytterligare förbrukning i samband med elproduktionen och förluster fram till anslutningspunkten till systemet uttryckligen inte omfattas av beskattningsunderlaget.
- 37 Den hänskjutande domstolen anser även att IVPEE strider mot unionsrätten på grund av att den saknar ett särskilt syfte. Trots påpekandet i ingressen till lag 15/2012, enligt vilket skatten syftar till att harmonisera det spanska skatterättsliga systemet för ett effektivare och miljövänligt användande, har uppbörden av skatten nämligen inte något särskilt syfte och den avser inte heller att ändra något beteende. Den är inte heller avsedd att finansiera någon konkret miljöpolitik utan endast till att uppbära intäkter. I detta avseende är syftet med att ta ut IVPEE att täcka de mycket höga kostnader som är nödvändiga för att upprätthålla leveransgarantin och, i synnerhet, för att bekosta produktionsverksamhet, överföring, distribution och saluföring av elenergi. För övrigt har Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien) slagit fast att IVPEE:s struktur inte på något sätt återspeglar något miljömål.
- 38 Den betalningsgrundande händelsen för denna skatt saknar dessutom helt samband med något miljömål och gör ingen åtskillnad beroende på vilken miljöpåverkan den teknik som används för elproduktion har.

- 39 Den hänskjutande domstolen har även uttryckt tvivel om IVPEE:s förenlighet med artikel 1.2 i direktiv 2009/28. Eftersom skatteuttaget inte står i proportion till kostnaderna, kan den nämligen motverka energiproduktion från förnybara energikällor.
- 40 Eftersom IVPEE inte tas ut på energi som importeras till Spanien, gynnar dessutom skatten elproducenter i andra medlemsstater och ger således upphov till en snedvridning av konkurrensen, vilket är förbjudet enligt artikel 107.1 FEUF. Att skapa en sådan konkurrensbegränsande fördel till förmån för producenter som inte är inhemska påverkar även den fria rörligheten för varor, etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster, vilka regleras av direktiv 2009/72, enligt vilket tredje parts tillträde till det aktuella nätet ska säkerställas på ett objektiva och icke-diskriminerande sätt.
- 41 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Överdomstolen i regionen Valencia) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
- ”1) Ska artikel 1.2 i direktiv 2008/118 tolkas så, att den utgör hinder för en formellt direkt skatt, såsom IVPEE, som med hänsyn till dess verkliga beskaffenhet visar sig vara en indirekt skatt utan särskilt ändamål som enbart syftar till att uppbära intäkter, utan att den kvalificering som ges i nationell rätt får ges företräde framför tolkningen av unionsrätten, vilken regleras av målen i denna rättsordning och på grundval av avgiftens objektiva kännetecken?
- 2) Har denna skatt, trots att IVPEE har kvalificerats som miljöskatt, huvudsakligen till syfte att uppbära intäkter genom att på samma sätt ta ut såväl produktion som införsel av el till elnätet oberoende av intensitet och inverkan på miljön, i strid med artikel 1 och artikel 3.1, 3.2 och 3.3 a i [direktiv 2009/28] jämförd med artikel 2 k i [samma direktiv]?
- 3) Ska det anses att principen om fri konkurrens och främjande av energi från förnybara energikällor utgör hinder för IVPEE, i den mån IVPEE behandlar el från icke-förnybara källor på samma sätt i skattemässigt hänseende som energi från förnybara energikällor, varvid sistnämnda energikällor diskrimineras och stödordningen i artikel 2 k och motsvarande bestämmelser i direktiv 2009/28 åsidosätts?
- 4) Utgör den ovannämnda principen om fri konkurrens och artiklarna [32–34] i direktiv 2009/72 hinder mot att IVPEE diskrimineras på ett positivt sätt för elproducenter som inte är inhemska, till nackdel för spanska producenter, vilket snedvrider den inre marknaden för elenergi och tillträde till systemet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 42 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 1.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs en skatt på elproduktion och inmatning av el till det nationella elnätet, vars beskattningsunderlag utgörs av den skattskyldiges totala intäkter från denna verksamhet.
- 43 Det ska inledningsvis påpekas att IVPEE i ingressen till lag 15/2012 betecknas som en direkt skatt som tas ut på ”genomförande av produktionsverksamhet och inmatning av el till elnätet”, det vill säga ”den ekonomiska kapaciteten hos elproducenter”. Den spanska regeringen har i detta avseende preciserat att denna skatt har utformats som en direkt skatt och att skattebördan inte får övervältras på slutkonsumenten, med hänsyn till hur den spanska elmarknaden fungerar.

- 44 Den hänskjutande domstolen anser emellertid, i likhet med klaganden i det nationella målet, att IVPEE, trots kvalificeringen som en direkt skatt, med hänsyn till dess särdrag utgör en indirekt skatt vars skattebörda övervältras på slutkonsumenten av el, och som sådan omfattas av artikel 1.2 i direktiv 2008/118.
- 45 I detta avseende ankommer det på EU-domstolen att på grundval av pålagans objektiva kännetecken – och utan hänsyn till hur pålagan betecknats i nationell rätt – fastställa huruvida det i unionsrättsligt hänseende rör sig om en skatt, avgift, tull eller annan påлага (dom av den 18 januari 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 46 För att besvara den ställda frågan ska det således fastställas huruvida IVPEE kan kvalificeras som en indirekt tilläggsskatt som påförs en punktskattepliktig vara, i förevarande fall elektricitet, i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118.
- 47 Enligt artikel 1.1 i det direktivet fastställs däri allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av vissa punktskattepliktiga varor, däribland elektricitet som omfattas av direktiv 2003/96. Enligt artikel 1.2 i direktiv 2008/118 får medlemsstaterna påföra andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med gemenskapens regler om punktskatt eller mervärdesskatt.
- 48 Såsom framgår av domstolens praxis ska denna artikel 1.2 i direktiv 2008/118, som avser att beakta att medlemsstaterna har olika skattetraditioner på området och att indirekta skatter ofta används för att bedriva annan politik än budgetpolitik, göra det möjligt för medlemsstaterna att, utöver den lägsta punktskatten, införa andra indirekta skatter för något särskilt ändamål. Begreppet ”andra indirekta skatter”, i den mening som avses i denna bestämmelse, avser således indirekta skatter som tas ut på konsumtion av sådana varor som anges i artikel 1.1 i direktivet, med undantag av ”punktskatter”, i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse, och som tas ut för särskilda ändamål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punkterna 58 och 59).
- 49 För att kunna avgöra om IVPEE kan omfattas av artikel 1.2 i direktiv 2008/118, ska det prövas om skatten är en indirekt skatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av elektricitet som omfattas av direktiv 2003/96 (se, analogt, dom av den 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punkt 60).
- 50 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att den beskattningsgrundande händelsen för IVPEE är produktionen och inmatningen av el till elnätet, det vill säga nettoenergiproduktionen, vilken i lag 15/2012 definieras som den energi från vilken ytterligare förbrukning för elproduktion och förluster som uppkommit fram till nätanslutningspunkten undantas.
- 51 Det är dessutom utrett att IVPEE inte tas ut direkt hos elkonsumenten, utan hos den ekonomiska aktör som producerar elen och överför den till elnätet (se, analogt, dom av den 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punkt 64).
- 52 Visserligen kan den ekonomiska bördan för skatten i princip indirekt bäras i sin helhet av slutkonsumenten av el om producenten inkluderar skattebeloppet i priset för varje mängd av produkten som tillhandahålls för konsumtion, så att skatten blir neutral för producenten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punkt 64).
- 53 Så är emellertid inte fallet här.

- 54 Det ska för det första konstateras, i likhet med vad den hänskjutande domstolen har påpekat, att det inte finns något formellt system för övervältring av skatten. I en sådan situation är den omständigheten, att tillämpningen av IVPEE har medfört en höjning av energipriset och följaktligen en höjning av elfakturan för samtliga slutkonsumenter, inte i sig är tillräcklig för att dra slutsatsen att skatten övervältras i sin helhet på dessa konsumenter. I annat fall skulle alla skatter som påförs elproducenter och som påverkar det slutliga elpris som betalas av konsumenterna, om än minimalt, anses utgöra en indirekt skatt i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118, trots att det inte finns något direkt och ouplösligt samband mellan en sådan skatt och elförbrukningen.
- 55 Vad för det andra gäller metoden för att beräkna IVPEE, konstaterar domstolen att beskattningsunderlaget för denna skatt utgörs av det totala belopp som den skattskyldige erhåller för elproduktionen och inmatningen av el till elnätet, på vilket tillämpas en enhetlig skattesats på 7 procent.
- 56 Såsom framgår av handlingarna i målet omfattar beräkningen av detta belopp, enligt artikel 6 i lag 15/2012, ersättningen för elproduktionsverksamhet. Enligt de relevanta bestämmelserna i lag 54/1997 och lag nr 24/2013 omfattar denna ersättning den elektriska energi som handlas på dagen före-marknaderna och intradagsmarknaderna, och som ersätts på grundval av ett balanspris mellan tillgång och efterfrågan, de balanstjänster som är nödvändiga för att säkerställa en adekvat försörjning av konsumenterna, ersättningen enligt kapacitetsmekanismen, och den ytterligare ersättningen för produktion av el till elnäten i territorierna utanför fastlandet och elproduktion från förnybara energikällor.
- 57 Samtliga berörda parter har i sina svar på domstolens frågor angett att vissa av de delar som utgör beskattningsunderlaget för IVPEE, såsom de räknas upp i föregående punkt, inte är beroende av den mängd el som faktiskt produceras och överförs till nätverket. Såsom den spanska regeringen har påpekat är detta bland annat fallet med balanstjänster, inom ramen för vilka tillgången på en viss produktionskapacitet ersätts, samt kapacitetsmekanismer, inom ramen för vilka det belopp som utgör ersättning till de berörda producenterna fastställs till ett visst belopp per megawatt och grundas på tillhandahållandet av en viss produktionskapacitet eller på fabriken storlek och produktionskapacitet. Enligt denna reglering gäller detta även den särskilda ersättningen för elproduktion från förnybara energikällor, högeffektiv kraftvärme och restprodukter, samt för elproduktion i områden utanför fastlandet, för vilka det föreskrivs en extra ersättning i förhållande till de berörda producenternas intäkter på elmarknaden.
- 58 Av det ovan anförda följer att IVPEE enbart beräknas på grundval av egenskapen som elproducent, på grundval av de skattskyldigas intäkter vilka till viss del är fasta och således oberoende av hur mycket el som faktiskt producerats och överförs till elnätet. Det kan således inte anses föreligga något direkt och ouplösligt samband mellan denna skatt och elförbrukningen.
- 59 Eftersom IVPEE följaktligen inte utgör en indirekt skatt som direkt eller indirekt påförs den elförbrukning som avses i direktiv 2003/96, omfattas den inte av artikel 1.2 i direktiv 2008/118 (se, analogt, dom av den 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punkt 66).
- 60 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 1.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs en skatt på elproduktion och inmatning av el till det nationella elnätet, vars beskattningsunderlag utgörs av den skattskyldiges totala intäkter från denna verksamhet, oaktat den mängd elektricitet som faktiskt producerats och överförs till elnätet.

Den andra och den tredje frågan

- 61 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 1, 3.1, 3.2 och 3.3 a i direktiv 2009/28, varvid sistnämnda punkt ska läsas mot bakgrund av artikel 2 andra stycket k i samma direktiv, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken föreskrivs en skatt som med en enhetlig skattesats tas ut på elproduktion och inmatning av el till elnätet, inbegripet när denna el produceras från förnybara energikällor, och skatten inte har som syfte att skydda miljön utan att öka intäkterna till den nationella budgeten.
- 62 Domstolen erinrar i detta avseende om att direktiv 2009/28, såsom framgår av artikel 1 däri, har som mål att upprätta en gemensam ram för främjande av energi från förnybara energikällor genom att bindande nationella mål anges för den totala andelen energi från förnybara energikällor av den slutliga energianvändningen (brutto).
- 63 Enligt artikel 3.1 i detta direktiv ska medlemsstaterna se till att deras andel energi från förnybara energikällor av den slutliga energianvändningen (brutto) år 2020 minst motsvarar deras nationella övergripande mål, i enlighet med vad som anges i del A i bilaga I till detta direktiv, vilka stämmer överens med målet om att minst 20 procent av unionens slutliga energianvändning (brutto) ska komma från förnybara energikällor 2020.
- 64 Enligt artikel 3.2 i direktiv 2009/28 ska dessutom medlemsstaterna vidta effektivt utformade åtgärder som syftar till att säkerställa att andelen energi från förnybara energikällor är minst lika hög som den som anges i det vägledande förloppet i del B i bilaga I till detta direktiv.
- 65 För att uppnå dessa mål får medlemsstaterna, enligt artikel 3.3 a i direktiv 2009/28, införa stödssystem, i den mening som avses i artikel 2 andra stycket k i direktivet. Dessa system kan omfatta införandet av investeringsstöd, skattebefrielser, skattelättnader, skatteåterbetalningar, eller krav på att använda energi från förnybara energikällor.
- 66 Den hänskjutande domstolen anser att IVPEE skulle kunna motverka energiproduktion från förnybara energikällor, eftersom den påförs alla nationella producenter och beräknas utan hänsyn till produktionskostnaderna.
- 67 Det ska i detta hänseende påpekas att ingen av de bestämmelser i direktiv 2009/28 som nämns i punkterna 62–65 i förevarande dom förbjuder medlemsstaterna att införa en skatt, såsom IVPEE, på produktion av el och inmatning av denna till elnätet, även när denna el produceras från förnybara energikällor (se, analogt, dom av den 20 september 2017, Elecdey Carcelen m.fl., C-215/16, C-216/16, C-220/16 och C-221/16, EU:C:2017:705, punkt 30).
- 68 Det framgår nämligen av själva ordalydelsen i artikel 3.3 i direktiv 2009/28, och särskilt ordet ”får”, att medlemsstaterna inte på något sätt är skyldiga att införa stödssystem för att främja användningen av energi från förnybara energikällor, och *a fortiori* inte heller, för det fall de väljer att införa sådana system, att utforma dessa i form av skattebefrielser eller skattelättnader. Medlemsstaterna har således ett utrymme för skönsmässig bedömning vad avser vilka åtgärder de bedömer som lämpliga för att uppnå de bindande övergripande nationella mål som fastställs i artikel 3.1 och 3.2 i detta direktiv, jämförd med bilaga I till samma direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 september 2017, Elecdey Carcelen m.fl., C-215/16, C-216/16, C-220/16 och C-221/16, EU:C:2017:705, punkterna 31 och 32, och dom av den 11 juli 2019, Agrenergy och Fusignano Due, C-180/18, C-286/18 och C-287/18, EU:C:2019:605, punkt 27).

- 69 Den möjlighet som föreskrivs för medlemsstaterna i artikel 3.3 i direktiv 2009/28, att inrätta stödsystem för att främja energiförbrukning från förnybara källor, i förekommande fall i form av skattebefrielser eller skattelättnader, innebär således inte på något sätt att dessa är förhindrade att beskatta företag som utvecklar sådana energikällor (se, analogt, dom av den 20 september 2017, Elecdey Carcelen m.fl., C-215/16, C-216/16, C-220/16 och C-221/16, EU:C:2017:705, punkt 33).
- 70 Den andra och den tredje frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Artiklarna 1, 3.1, 3.2 och 3.3 a i direktiv 2009/28, varvid sistnämnda punkt ska läsas mot bakgrund av artikel 2 andra stycket k i samma direktiv, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken föreskrivs en skatt som med en enhetlig skattesats tas ut på elproduktion och inmatning av el till elnätet, inbegripet när denna el produceras från förnybara energikällor, och skatten inte har som syfte att skydda miljön utan att öka intäkterna till den nationella budgeten.

Den fjärde frågan

- 71 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 107.1 FEUF och artiklarna 32–34 i direktiv 2009/72 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs en skatt på elproduktion och inmatning av el till elnätet inom en medlemsstats territorium, för det fall denna skatt inte tas ut på inmatning till elnätet av el som producerats i andra medlemsstater.
- 72 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende påpekat att IVPEE gynnar elproducenter med hemvist i andra medlemsstater, eftersom den endast påförs inhemska producenter. Den domstolen har därav dragit slutsatsen att det föreligger en snedvridning av konkurrensen, vilket strider mot artikel 107.1 FEUF.
- 73 I den mån som det framgår av svaret på den första frågan att IVPEE utgör en direkt skatt på elproduktion och inmatning av el till elnätet, erinrar domstolen om att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet ska dessa, enligt fast rättspraxis, iakttas unionsrätten när de utövar denna behörighet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2010, Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, punkt 14).
- 74 Vad för det första gäller artikel 107.1 FEUF framgår det av domstolens fasta praxis att skatter inte omfattas av tillämpningsområdet för EUF-fördragets bestämmelser om statligt stöd, såvida de inte finansierar en stödåtgärd och därmed utgör en integrerad del av åtgärden (dom av den 20 september 2018, Carrefour Hypermarchés m.fl., C-510/16, EU:C:2018:751, punkt 14 och där angiven rättspraxis).
- 75 I förevarande fall framgår det emellertid inte av handlingarna i målet att intäkterna från uppbörden av IVPEE finansierar en statlig stödåtgärd, i den mening som avses i denna rättspraxis. Av detta följer att denna skatt inte kan anses omfattas av tillämpningsområdet för EUF-fördragets bestämmelser om statligt stöd.
- 76 Vad för det andra gäller direktiv 2009/72 konstaterar domstolen att artiklarna 32–34 däri avser den allmänna principen om icke-diskriminering på området för den inre marknaden för el, genom att de på ett objektiva och icke-diskriminerande sätt reglerar tredje parts tillträde till systemet.
- 77 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen angett att lagstiftningen avseende IVPEE medger en positiv diskriminering av utländska elproducenter, till nackdel för spanska producenter, vilket snedvrider den inre marknaden för elenergi och tillträde till systemet.

- 78 Det är i detta avseende tillräckligt att påpeka att eftersom direktiv 2009/72 inte utgör en åtgärd för tillnärmning av medlemsstaternas skattebestämmelser, ska principen om icke-diskriminering som avses i artiklarna 32–34 i direktivet inte tillämpas på en nationell lagstiftning som föreskriver en skatt på elproduktion och inmatning av el till elnätet inom en medlemsstats territorium (se, analogt, dom av den 7 november 2019, UNESA m.fl., C-80/18–C-83/18, EU:C:2019:934, punkt 51).
- 79 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 107.1 FEUF och artiklarna 32–34 i direktiv 2009/72 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs en nationell skatt på elproduktion och inmatning av el till elnätet inom en medlemsstats territorium, för det fall denna skatt inte tas ut på inmatning till elnätet av el som producerats i andra medlemsstater.

Rättegångskostnader

- 80 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 (tionde avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 1.2 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs en skatt på elproduktion och inmatning av el till det nationella elnätet, vars beskattningsunderlag utgörs av den skattskyldiges totala intäkter från denna verksamhet, oaktat den mängd elektricitet som faktiskt producerats och överförts till elnätet.**
- 2) **Artiklarna 1, 3.1, 3.2 och 3.3 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/28/EG av den 23 april 2009 om främjande av användningen av energi från förnybara energikällor och om ändring och ett senare upphävande av direktiven 2001/77/EG och 2003/30/EG, varvid sistnämnda punkt ska läsas mot bakgrund av artikel 2 andra stycket k i samma direktiv, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken föreskrivs en skatt som med en enhetlig skattesats tas ut på elproduktion och inmatning av el till elnätet, inbegripet när denna el produceras från förnybara energikällor, och skatten inte har som syfte att skydda miljön utan att öka intäkterna till den nationella budgeten.**
- 3) **Artikel 107.1 FEUF och artiklarna 32–34 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/72/EG av den 13 juli 2009 om gemensamma regler för den inre marknaden för el och om upphävande av direktiv 2003/54/EG ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs en nationell skatt på elproduktion och inmatning av el till elnätet inom en medlemsstats territorium, för det fall denna skatt inte tas ut på inmatning till elnätet av el som producerats i andra medlemsstater.**

Underskrifter