Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ATHANASIOS RANTOS
föredraget den 2 februari 2023 [1]

Mål C-833/21

Endesa Generación SA
mot
Tribunal Económico-Administrativo Central

(begäran om förhandsavgörande från Audiencia Nacional (Centrala överdomstolen, Spanien))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Direktiv 2003/96/EG – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Artikel 14.1 a – Skattebefrielse för energiprodukter och elektricitet som används för att framställa elektricitet och elektricitet som används för att upprätthålla möjligheten till elproduktion – Medlemsstaternas möjlighet att göra undantag från denna skattebefrielse ’av miljöpolitiska skäl’ – Nationell skatt på kol som används i elproduktion – Miljöpolitiska mål – Bedömningskriterier”

I. Inledning

1. I artikel 14.1 a i direktiv 2003/96/EG [2] om beskattning av energiprodukter och elektricitet föreskrivs skattebefrielse för energiprodukter och elektricitet som används för att producera elektricitet och elektricitet som används för att upprätthålla möjligheten till elproduktion. I denna bestämmelse förskrivs även, som ett undantag, att medlemsstaterna får beskatta dessa produkter utan att iaktta bestämmelserna om minimiskattenivåer i detta direktiv av miljöpolitiska skäl.

2. Under vilka omständigheter kan beskattningen av kol som används i elproduktion, såsom den föreskrivs i den nationella lagstiftningen, anses ha inrättats ”av miljöpolitiska skäl” i den mening som avses i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96? Det är i huvudsak den fråga som ställts av Audiencia Nacional (Centrala överdomstolen, Spanien).

3. Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan Endesa Generación SA (nedan kallat Endesa) och Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden, Spanien) angående ett omprövningsbeslut om påförande av den spanska kolskatten för kol som förbränns i ett värmekraftverk för att framställa el.

[1] Originalspråk: franska.

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

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Direktiv 2003/96

4. I artikel 1 i direktiv 2003/96 stadgas följande:

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

5. I artikel 2 i direktivet föreskrivs följande:

”1. I detta direktiv skall termen energiprodukter tillämpas på

…

b) produkter enligt KN[3]-nummer 2701, 2702 samt 2704–2715,

…

5. Hänvisningar till nummer i den kombinerade nomenklaturen, KN-nummer, i detta direktiv, skall avse nummer i kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan[4].

…”

6. 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.”

7. Artikel 10 i direktivet har följande lydelse:

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

3 Kombinerade nomenklaturen.

4 EGT L 279, 2001, s. 1.

2. Medlemsstaterna kommer att ha möjlighet att fastställa vilken skattebas som skall tillämpas över de minimiskattenivåer som anges i punkt 1, under förutsättning att de iakttar bestämmelserna i direktiv 92/12/EEG.[5]”

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

”Medlemsstaterna skall, utöver vad som följer av de allmänna bestämmelserna i direktiv [92/12] om skattebefrielser för användning av skattepliktiga produkter och utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, 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.”

2. Direktiv 2008/118/EG

9. I artikel 1 i direktiv 2008/118/EG[6], som enligt dess artikel 47 har upphävt och ersatt direktiv 92/12 med verkan från och med den 1 april 2010, 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 direktiv [2003/96];

…

2. Medlemsstaterna får påföra andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med gemenskapens regler om punktskatt eller mervärdesskatt i fråga om bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning, men inte innefattar bestämmelser om undantag från skatteplikt.

3. Medlemsstaterna får påföra skatter på

a) andra produkter än punktskattepliktiga varor,

…

Påförande av sådana skatter får emellertid inte leda till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater.”

[5] Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva: Område 09 Volym 002 s. 57).

[6] Rådets direktiv av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12).

B. Spansk rätt

10. Genom Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (Lag 22/2005 om införlivande med den spanska lagstiftningen av flera gemenskapsrättsliga direktiv på området för energiprodukter och elektricitet och avseende det gemensamma skattesystemet som tillämpas på moderbolag och dotterbolag som bedriver sin verksamhet i olika medlemsstater, och om reglering av skattesystemet för gränsöverskridande inbetalningar till pensionsfonder inom unionen) (nedan kallad lag 22/2005)[7], av den 18 november 2005, (nedan kallad kolskatten), inrättades i Spanien en skatt på kol. I detta syfte ändrades Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (lag 38/1992 om punktskatter) av den 28 december 1992[8] genom att en avdelning III, med rubriken ”Punktskatt på kol”, infördes, vilken bland annat omfattade artiklarna 75–84 i denna lag (nedan kallad lag 38/1992).

11. I artikel 75.1 i lag 38/1992 föreskrivs följande:

”För denna skatt ska produkter som omfattas av nummer 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 och 2714 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 … om tulltaxe- och statistiknomenklaturen [9] betraktas som kol …”

12. Artikel 77.1 i lagen stadgar följande:

”Punktskatt ska utgå på frisläppande för konsumtion av kol inom dess territoriella tillämpningsområde.”

13. I artikel 79.3 a i nämnda lag föreskrevs följande:

”Transaktioner som utgör frisläppande för konsumtion av kol ska vara befriade från punktskatt när de innebär användning av kol för följande ändamål:

a) elproduktion och kombinerad värme- och elproduktion.”

14. I artikel 83.1 i samma lag föreskrivs följande:

”Beskattningsunderlaget för punktskatten utgörs av energieffektiviteten för kol som är föremål för skattepliktiga transaktioner, uttryckt i gigajoule.”

15. Artikel 84 i lag 38/1992 lyder på följande sätt:

”Punktskattesatsen är 0,15 euro per gigajoule.”

7 BOE nr 277 av den 19 november 2005, s. 37821.

8 BOE nr 312 av den 29 december 1992, s. 44305.

9 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).

16. Lag 38/1992 ändrades genom Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (lag nr 15/2012 om skatteåtgärder för en hållbar användning av energi) (nedan kallad lag 15/2012) av den 27 december 2012. [10] I ingressen till den senare lagen föreskrivs följande:

”1) Syftet med denna lag är att anpassa vårt skattesystem genom en effektivare och mer miljövänlig [energi]användning och hållbar utveckling, vilka är de värden som inspirerar denna skattereform och som sådana är i linje med de grundläggande principer som ligger till grund för Europeiska unionens skatte-, energi- och, naturligtvis, miljöpolitik.

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

Grunden för denna lag är artikel 45 i författningen, enligt vilken skyddet för vår miljö är en av de ledande principerna inom social och ekonomisk politik. Ett av syftena med denna skattereform är således att internalisera de miljökostnader som uppkommer vid elproduktion och vid förvaring av använt kärnbränsle och radioaktivt avfall. Denna lag ska på detta sätt tjäna som en stimulans för att förbättra vår förmåga att utnyttja el och samtidigt dels säkerställa ett bättre utnyttjande av naturresurser, dels fortsätta att gynna den nya modellen för en hållbar utveckling såväl ur ekonomisk och social synpunkt som ur miljösynpunkt.

Denna reform bidrar dessutom till att miljöpolitiken integreras i vårt skattesystem, vilket tillåter såväl särskilda miljöskatter som möjligheten att införliva miljöfaktorn i andra befintliga skatter.

De värden och mål som ligger till grund för denna lag ska vara övergripande och bör därför vara en viktig del i överensstämmelsen med de sektorsspecifika åtgärderna, särskilt när dessa påverkar energisektorn, som har en sådan ekonomisk och miljömässig betydelse för landet.

I detta syfte föreskrivs i denna lag tre nya skatter: skatt på värdet av elproduktion, skatt på produktion av använt kärnbränsle och radioaktivt avfall till följd av framställning av kärnbränsle samt skatt på förvaring av använt kärnbränsle och radioaktivt avfall i centraliserade utrymmen. Genom lagen inrättas en avgift för användning av inlandsvatten för elproduktion. Genom lagen ändras även skattesatserna för naturgas och kol genom att dessutom avskaffa de skattebefrielser som föreskrivs för energiprodukter som används vid elproduktion och kombinerad värme- och elproduktion.

…

IV) … [I] lagen revideras den skattemässiga behandlingen av olika energiprodukter som används i elproduktion. Produktion av el från fossila bränslen utgör en betydande källa till utsläpp av växthusgaser, varför det i skattemässigt hänseende ansetts att denna form av elproduktion skulle beskattas på ett lämpligare sätt, beroende på de externa effekter som den ger upphov till.

På grundval härav upphävs vissa skattebefrielser som föreskrivs i artiklarna 51.2 c och 79.3 a i lag 38/1992 i enlighet med bestämmelserna i artikel 14.1 a i direktiv [2003/96], som tillåter att medlemsstaterna för dessa ändamål beskattar energiprodukter som används för att framställa elektricitet, och med artikel 15.1 c i samma direktiv vad gäller kombinerad värme- och elproduktion.

[10] BOE nr 312 av den 28 december 2012, s. 88081.

För att beskatta elektricitet från fossila energikällor höjs även skattesatsen på kol samtidigt som specifika skattesatser införs på eldningsoljor och dieselbrännoljor avsedda för elproduktion eller kombinerad värme- och elproduktion.

…”

17. Genom lag 15/2012 upphävdes således artikel 79.3 a i lag 38/1992, och artikel 84 i sistnämnda lag ändrades på följande sätt:

”Punktskattesatsen är 0,65 euro per gigajoule.” [11]

18. Enligt beslutet om hänskjutande bibehölls i lag 15/2012 skattebefrielsen på mineraloljor för elproduktion i elkraftverk eller elproduktion eller kombinerad el- och värmeproduktion i kombinerade kraftverk vad gäller bränslen som omfattas av lagens tillämpningsområde, inklusive naturgas och diesel. [12] Såsom anges i ingressen till denna lag införs genom lagen även tre nya skatter, nämligen skatt på värdet av elproduktion, skatt på produktion av använt kärnbränsle och radioaktivt avfall till följd av framställning av kärnbränsle samt skatt på förvaring av använt kärnbränsle och radioaktivt avfall i centraliserade utrymmen.

19. Den andra tilläggsbestämmelsen i lag 15/2012, med rubriken ”Kostnader för elsystemet”, hade följande lydelse:

”I varje års lag om den allmänna statsbudgeten ska de kostnader för elektriska system som anges i artikel 16 i Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (lag 54/1997 om elsektorn) av den 27 november 1997 [13] finansieras med ett belopp som motsvarar summan av

a) uppskattningen av statens årliga uppbörd av skatter och avgifter som anges i denna lag,

b) uppskattad inkomst från auktion av utsläppsrätter för växthusgaser, dock maximalt 500 miljoner euro.” [14]

III. Tvisten i det nationella målet, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

20. Endesa är ett företag vars verksamhet består i att producera elektricitet bland annat genom användning av kol. Endesa förvärvar kol genom ett närstående bolag, nämligen Carboex SA, som i skattemässigt hänseende har deklarerat att det omfattas av skattebefrielsen för kol vad gäller de kolpartier som köps för återförsäljning, eftersom skattskyldighet inträder när kolet används.

[11] Det framgår av beslutet om hänskjutande att det genom 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 nr 167 av den 13 juli 2013, s. 52106) senare, i artikel 84 i lag 38/1992, infördes en nedsatt punktskattesats (0,15 euro per gigajoule) för kol avsett för yrkesmässig användning så länge kolet inte används i kombinerad värme- och elproduktion eller i direkt eller indirekt elproduktion.

[12] Endesa har i sitt skriftliga yttrande gjort gällande att skattebefrielsen för kolväten upphävdes genom lag 15/2012 men återinfördes genom Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (Kungligt lagdekret 15/2018 av om införande av brådskande åtgärder för att säkerställa den finansiella stabiliteten i elsystemet) av den 5 oktober 2018 (BOE nr 242 av den 6 oktober 2018, s. 97430).

[13] BOE nr 285 av den 28 november 1997, s. 35097.

[14] Denna bestämmelse ändrades för första gången genom 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).

21. Efter en skattekontroll avseende räkenskapsåret 2013 gällande värmekraftverket Litoral de Almería (Spanien), som tillhör Endesa, fann skattemyndigheten att beskattningsunderlaget skulle bestämmas i enlighet med kolets bruttovärmevärde, oavsett vilken energi som faktiskt användes för elproduktion. Skattemyndigheten gjorde gällande att de aktuella kolpartierna hade förvärvats av Endesa för att användas för elproduktion, vilket medförde att skattskyldighet inträtt. Dessutom genomfördes en kontroll av de formella skyldigheterna i fråga om lagerdeklarationer. Skattemyndigheten utfärdade därför ett omprövningsbeslut till Endesa, i vilket det fastställdes att Endesa skulle betala en högre skattesats jämte dröjsmålsränta på förfallna belopp.

22. Den 7 april 2016 överklagade Endesa till Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden, Spanien) och ifrågasatte, för det första, fastställandet av kolskatten på grundval av kolets bruttovärmevärde, för det andra, påförandet av skatt avseende 268 717,98 ton kol som hade deklarerats som skattefritt av Carboex för år 2011 på grund av att det kolet var avsett för återförsäljning och sedan användes av Endesa för elproduktion, för det tredje, fastställandet av lager som ska bokföras den 31 december 2012, och, för det fjärde, förenligheten av denna skatt med unionsrätten när det gäller användning som är avsedd för elproduktion.

23. Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden) fann i beslut av den 28 mars 2019 att kolets effektiva värmevärde inte skulle beaktas för att fastställa beskattningsunderlaget för kolskatten. Den påpekade att beskattning av kolpartier som tidigare deklarerats som undantagna från kolskatt på grund av att de är avsedda för återförsäljning inte innebar att det förelåg dubbelbeskattning, eftersom köparen skulle använda dem för egen konsumtion för elproduktion och det är då skattskyldigheten inträder. Centralskattenämnden fann även att det fel som påstods ha begåtts i samband med deklarationen av kollagren inte hade bevisats. Centralskattenämnden uttalade sig inte heller om huruvida lag 15/2012, genom vilken skattebefrielsen från kolskatt för kol avsett för elproduktion avskaffades, är förenlig med unionsrätten.

24. Endesa överklagade detta beslut av Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden) till Audiencia Nacional (Centrala överdomstolen, Spanien), som är den hänskjutande domstolen, varvid den vidhöll sina invändningar från förfarandet vid den förstnämnda domstolen och yrkade att en begäran om förhandsavgörande skulle hänskjutas till EU-domstolen med avseende på den bestämmelse i lag 15/2012 genom vilken befrielsen från kolskatt för kol avsett för elproduktion avskaffades.

25. Den hänskjutande domstolen har angett att även om skattesatsen i spansk lag fastställs på grundval av den värmeenergi som produceras genom användningen av kol, mätt i gigajoule, finns det ingen anledning att endast beakta den energi som faktiskt utnyttjas vid elproduktion. Vidare inträder skattskyldighet för kolskatt när det berörda bolaget förvärvar kol från sitt närstående bolag för att använda det vid elproduktion. Det finns inte heller något bevis för att det finns något fel i bokföringen av lager.

26. Enligt den hänskjutande domstolen kan således Endesas yrkanden om att inte behöva betala den påförda skatten på kol endast bifallas genom ett ifrågasättande av huruvida denna skatt, som belastar konsumtionen av det kol som används vid elproduktion, är förenlig med unionslagstiftningen om omstrukturering av systemet för beskattning av energiprodukter och elektricitet. Om skatten inte har något miljöpolitiskt syfte, i den mening som avses i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96, är den aktuella spanska lagstiftningen nämligen oförenlig med unionsrätten och ska inte tillämpas, vilket skulle innebära att det aktuella omprövningsbeslutet saknade rättslig grund.

27. I detta avseende hyser den hänskjutande domstolen allvarliga tvivel om huruvida beskattningen av användning av kol som används för elproduktion är förenlig med direktiv 2003/96, eftersom en skatt, för att ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 14.1 a i direktivet, inte kan ha ett rent budgetmässigt ändamål, det vill säga att finansiera kostnaderna för det spanska elsystemet. Detta budgetmässiga ändamål följer av att det i den andra tilläggsbestämmelsen till lag 15/2012 uttryckligen föreskrivs att ett belopp motsvarande summan av statens beräknade årliga uppbörd av skatter och avgifter som omfattas av denna lag ska finansiera kostnaderna för elsystemet enligt lagarna om de allmänna statsfinanserna.

28. Dessutom återspeglar systematiken i kolskatten inte det miljömål som anges i ingressen till lag 15/2012, och intäkterna från denna skatt är inte avsedda att minska miljöpåverkan av kolanvändning vid elproduktion. Enligt den hänskjutande domstolen förefaller inte den omständigheten att användningen för detta ändamål av en mycket förorenande energiprodukt är skattepliktig uppfylla kravet på att en skatt ska ha ett särskilt ändamål, med hänsyn till att det rör sig om en marknad med marginalprissättning på elmarknaden och att värmekraftverk som drivs med kol inte är undantagna från ersättningarna för elproduktion, vilket bidrar till deras ekonomiska och finansiella hållbarhet.

29. Mot denna bakgrund beslutade Audiencia Nacional (Centrala överdomstolen, Spanien) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

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

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

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

30. Endesa, den spanska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden till domstolen.

IV. Bedömning

31. Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att en nationell lagstiftning som föreskriver beskattning av kol som används för elproduktion uppfyller villkoret att skatten ska ha inrättats ”av miljöpolitiska skäl” när den nationella lagstiftaren som skäl för antagandet av denna skatt har åberopat målet att skydda miljön, men något miljömål inte ingår i systematiken för denna skatt, vars skattesats fastställs med hänsyn till kolets värmevärde, intäkterna av samma skatt ska finansiera kostnaderna för det nationella elsystemet, och användningen av andra energiprodukter som anses vara mindre skadliga för miljön inte beskattas.

32. För att besvara dessa frågor ska det inledningsvis erinras om domstolens praxis avseende medlemsstaternas möjlighet att beskatta energiprodukter som används för elproduktion enligt direktiv 2003/96.

33. Enligt artikel 4.1 i detta direktiv ska medlemsstaterna beskatta energiprodukter som omfattas av direktivets tillämpningsområde, det vill säga motorbränslen, bränslen för uppvärmning och elektricitet, varvid de ska tillämpa skattenivåer som inte får underskrida de minimiskattenivåer som föreskrivs i direktivet.[15] I artikel 4.2 i det direktivet anges att den skattenivå som medlemsstaterna ska tillämpa på de berörda produkterna utgörs av 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.

34. Såsom domstolen har uttalat föreskrivs det i direktiv 2003/96 ett system för harmoniserad beskattning av energiprodukter och elektricitet i syfte att främja en väl fungerande inre marknad för energi, i synnerhet genom att undvika snedvridning av konkurrensen.[16] I detta syfte har unionslagstiftaren, när det gäller just elektricitet, vilket framgår bland annat på sidan 5 i redogörelsen för skälen till förslaget till rådets direktiv om en omstrukturering av gemenskapens regelverk för beskattning av energiprodukter,[17] valt att i enlighet med artikel 1 i direktiv 2003/96 ålägga medlemsstaterna att beskatta den elektricitet som levereras, och att som en följd av detta från skatteplikt undanta de energiprodukter som används för att framställa denna elektricitet, i syfte att undvika en dubbelbeskattning av elektricitet.[18]

35. Det föreskrivs således i artikel 14.1 a första meningen i direktivet att medlemsstaterna är skyldiga att bevilja skattebefrielse för energiprodukter och elektricitet som bland annat används för att framställa elektricitet.[19] Eftersom artikel 14.1 i direktivet innehåller en uttömmande uppräkning av de tvingande undantag från skatteplikt som medlemsstaterna ska tillämpa i samband med beskattning av energiprodukter och elektricitet, kan den inte tolkas extensivt, då den harmoniserade beskattning som införts genom detta direktiv i så fall skulle bli helt verkningslös.[20]

36. I artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2003/96, i den mån den ålägger medlemsstaterna en skyldighet att bevilja skattebefrielse för energiprodukter som används för att framställa elektricitet, föreskrivs en precis och ovillkorlig skyldighet, vilket innebär att denna bestämmelse ger enskilda rätt att åberopa den direkt vid nationell domstol.[21]

37. Dessutom syftar direktiv 2003/96 även till att främja uppnåendet av klimatpolitiska mål.[22] Dessa mål tar sig uttryck i medlemsstaternas möjlighet att beskatta energiprodukter som används för elproduktion. När unionslagstiftaren har haft för avsikt att tillåta medlemsstaterna att avvika från de tvingande bestämmelser om skattebefrielse som införts genom detta direktiv, har den uttryckligen föreskrivit så i artikel 14.1 a andra meningen i direktivet, enligt vilken

15 Dom av den 31 mars 2022, kommissionen/Polen (Beskattning av energiprodukter) (C-139/20, EU:C:2022:240, punkt 39).

16 Se dom av den 14 januari 2021, Kommissionen/Italien (Bidrag till köp av bränsle) (C-63/19, EU:C:2021:18, punkt 75 och där angiven rättspraxis), och mitt förslag till avgörande i målet RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkterna 25 och 26).

17 EGT L 139, 1997, s. 14.

18 Se dom av den 16 oktober 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punkt 38 och där angiven rättspraxis), och mitt förslag till avgörande i målet RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkt 47).

19 Dom av den 16 oktober 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

20 Dom av den 7 mars 2018, Junqueras Vies (C-31/17, EU:C:2018:168, punkterna 24 och 25 och där angiven rättspraxis).

21 Dom av den 7 mars 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

22 Se dom av den 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 32 och där angiven rättspraxis), och mitt förslag till avgörande i målet RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkterna 46 och 48).

medlemsstaterna ”av miljöpolitiska skäl” får beskatta energiprodukter som används för att framställa elektricitet.[23] Direktiv 2003/96 utesluter således inte all risk för dubbelbeskattning,[24] eftersom medlemsstaterna har möjlighet att till elskatten lägga till en ytterligare skatt på de bränslen som är oönskade ur miljösynpunkt.[25] Med hänsyn till den rättspraxis som redogörs för ovan i punkt 35 kan artikel 14.1 a andra meningen i direktivet emellertid inte tolkas extensivt, eftersom den harmoniserade beskattning som införts genom direktivet annars skulle förlora sin ändamålsenliga verkan.

38. I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att kolskatten infördes genom lag 22/2005, genom vilken direktiv 2003/96 införlivades med den spanska rättsordningen. I artikel 79.2 i lag 38/1992, i dess ändrade lydelse, föreskrevs bland annat att transaktioner som utgör frisläppande för konsumtion av kol ska vara befriade från punktskatt när de innebär användning av kol för ändamål avseende bland annat elproduktion och kombinerad värme- och elproduktion. Denna bestämmelse upphävdes genom lag 15/2012, i vilken det hänvisades till miljöskyddsskäl, vilket fick till följd att kolskatten blev tillämplig på användningen av kol vid elproduktion och kombinerad värme- och elproduktion. Genom lag 15/2012 höjdes dessutom kolskatten från 0,15 euro till 0,65 euro per gigajoule.

39. Konungariket Spanien har därmed, såsom uttryckligen anges i ingressen till lag 15/2012, avsett att genomföra den möjlighet som föreskrivs i artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96 för att, med avvikelse från de bestämmelser om skattebefrielse som införts genom den första meningen i denna bestämmelse, införa ett skattesystem ”av miljöpolitiska skäl” när det gäller kol som används för elproduktion. Denna medlemsstat har således föreskrivit en dubbelbeskattning av elektricitet, det vill säga skatt på dels kol som används för elproduktion, dels den distribuerade elen.

40. Den hänskjutande domstolen vill i detta sammanhang få klarhet i huruvida tillämpningen av skatten på kol som används för att framställa elektricitet är förenlig med artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96 på så sätt att den faktiskt har införts av miljöskyddsskäl. Den hänskjutande domstolen har härvidlag hänvisat till EU-domstolens praxis avseende artikel 1.2 i direktiv 2008/118, enligt vilken medlemsstaterna får påföra andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med gemenskapens regler om punktskatt eller mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida kolskatten har ett ”särskilt ändamål”, som skulle krävas på samma sätt vid tillämpningen av artikel 1.2 i direktiv 2008/118 och vid tillämpningen av artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96.

41. Mot bakgrund av den hänskjutande domstolens frågor anser jag det lämpligt att erinra om EU-domstolens praxis avseende artikel 1.2 i direktiv 2008/118 innan jag undersöker huruvida denna kan tillämpas analogt på artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96.

42. Såsom domstolen har påpekat 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

[23] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punkt 52 och där angiven rättspraxis). Kommissionen lade den 14 juli 2021 fram ett nytt förslag till rådets direktiv om en omstrukturering av unionsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (COM(2021) 563 final). Enligt detta förslag skulle artikel 14 i direktiv 2003/96 upphävas. Den nya artikel 13 i direktivet, i dess föreslagna lydelse, skulle emellertid i huvudsak ha samma innehåll som artikel 14.1 a i direktivet.

[24] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

[25] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punkt 51).

lägsta punktskatten, införa andra indirekta skatter för något särskilt ändamål.[26] Begreppet ”indirekta tilläggsskatter” i den mening som avses i denna bestämmelse avser därmed andra indirekta skatter som drabbar konsumtionen av produkter som räknas upp i artikel 1.1 i direktivet än ”punktskatter”, i den mening som avses i den bestämmelsen, och som tas ut för särskilda ändamål.[27]

43. Enligt domstolens praxis får medlemsstaterna enligt artikel 1.2 i direktiv 2008/118 påföra andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor om två villkor är uppfyllda. För det första ska sådana skatter och avgifter påföras för särskilda ändamål. För det andra förutsätts att dessa pålagor är förenliga med unionens regler som är tillämpliga på punktskatt eller mervärdesskatt i fråga om bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning, men inte innefattar bestämmelser om undantag från skatteplikt. Dessa två villkor, som syftar till att hindra att ytterligare indirekta skatter och avgifter otillbörligt hindrar handeln, är kumulativa, vilket framgår av själva lydelsen av artikel 1.2 i direktiv 2008/118.[28]

44. Vad gäller det första villkoret framgår det av domstolens fasta praxis att ett särskilt ändamål i den mening som avses i denna bestämmelse är ett ändamål som inte är rent budgetmässigt. Eftersom alla skatter nödvändigtvis har ett budgetmässigt ändamål kan emellertid den omständigheten att en skatt har ett budgetmässigt ändamål inte i sig vara tillräcklig för att utesluta att skatten även kan ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118. I annat fall skulle bestämmelsen bli innehållslös. För att anses ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i denna bestämmelse, måste skatten som sådan därmed syfta till att säkerställa det åberopade ändamålet.[29] Så är fallet om det är obligatoriskt att skatteintäkterna används till att minska de miljökostnader som är knutna specifikt till konsumtionen av den skattepliktiga elektriciteten och att främja den sociala och territoriella sammanhållningen, så att det finns en direkt anknytning mellan användningen av skatteintäkterna och den aktuella skattens ändamål.[30]

45. Av domstolens fasta rättspraxis framgår också att den omständigheten att det på förhand har beslutats att myndigheterna i en medlemsstat ska använda intäkterna från en skatt eller avgift för att finansiera utövandet av de befogenheter som tilldelats dem kan vara en sådan omständighet som ska beaktas vid fastställandet av huruvida det finns ett särskilt ändamål. En sådan på förhand bestämd användning, som bara utgör ett led i organiseringen av en medlemsstats interna budget, kan emellertid inte i sig utgöra ett tillräckligt villkor, eftersom alla medlemsstater kan besluta att intäkterna från en skatt eller avgift ska användas för att finansiera bestämda utgifter, oavsett vilket ändamål som eftersträvas. Annars skulle alla ändamål kunna anses särskilda i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118, vilket skulle innebära att den harmoniserade punktskatt som införts genom nämnda direktiv förlorade sin ändamålsenliga verkan. Ett sådant synsätt skulle också strida mot principen att en undantagsbestämmelse såsom artikel 1.2 i direktiv 92/12 ska tolkas restriktivt.[31]

46. Slutligen kan, i avsaknad av en sådan mekanism för att på förhand bestämma hur intäkterna ska användas, en pålaga på punktskattepliktiga varor anses ha ett särskilt ändamål, i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118, endast om den till sin struktur – med avseende på

[26] Beslut av den 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

[27] Dom av den 3 mars 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

[28] Beslut av den 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punkterna 21 och 22 och där angiven rättspraxis).

[29] Beslut av den 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punkterna 23–25 och där angiven rättspraxis).

[30] Dom av den 25 juli 2018,Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

[31] Beslut av den 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

bland annat beskattningsunderlaget eller skattesatsen – är utformad på ett sådant sätt att den påverkar de skattskyldigas beteende så, att det särskilda ändamål som åberopats kan uppnås, till exempel genom att kraftigt beskatta de aktuella varorna för att motverka att de konsumeras [32] eller genom att främja användning av en annan sorts vara som anses mindre skadlig för miljön. [33]

47. Mot bakgrund av domstolens praxis anser jag att det är viktigt att göra en tydlig åtskillnad mellan å ena sidan de skatter som tas ut inom ramen för direktiv 2003/96 och å andra sidan andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor som nämns i artikel 1.2 i direktiv 2008/118. Såsom anges i artikel 1.1 i det senare direktivet fastställs i direktivet allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av vissa punktskattepliktiga varor, däribland ”[e]nergiprodukter och elektricitet som omfattas av direktiv [2003/96]”. Med andra ord beskattas energiprodukter, när de omfattas av direktiv 2003/96, på de villkor som föreskrivs i detta direktiv och medlemsstaterna får, utöver denna beskattning, införa andra indirekta skatter för särskilda ändamål, enligt artikel 1.2 i direktiv 2008/118.

48. I förevarande fall är det ostridigt att kolskatten omfattas av direktiv 2003/96. Den hänskjutande domstolen har påpekat att denna skatt infördes genom lag 22/2005, genom vilken det direktivet införlivades med den spanska rättsordningen. Den spanska regeringen har vidare gjort gällande att det i artikel 2 i nämnda direktiv anges att begreppet ”energiprodukter” i detta direktiv ska tillämpas på produkter enligt KN-nummer 2701, 2702 och 2704–2715, som avser kol, och att det i artikel 75 i lag 38/1992 föreskrivs att produkter enligt KN-nummer 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 och 2714 ska betraktas som kol, med den följden att kolskatten omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 2003/96.

49. Enligt den hänskjutande domstolen och Endesa fastställs i direktiven 2003/96 och 2008/118 krav som kan anses likvärdiga för beskattningen av punktskattepliktiga energiprodukter, i den meningen att miljöpolitiska skäl i den mening som avses i första direktivet utgör ett av de specifika ändamål som avses i andra direktivet. Jag kan inte instämma i denna tolkning. Såsom har påpekats i punkt 47 ovan skiljer sig nämligen de beskattningsregler som införts genom dessa direktiv åt, eftersom det första är obligatoriskt och det andra frivilligt och förutsätter att vissa villkor är uppfyllda. Domstolen konstaterar att det i artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96 inte nämns något om att det är nödvändigt att det föreligger ”särskilda ändamål”. Jag anser därför att domstolens praxis avseende det ”särskilda ändamål” som andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor måste ha, i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118, inte kan tillämpas analogt på en skatt som omfattas av artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96. Denna analys är helt samstämmig med domstolens rättspraxis avseende artikel 1.3 i direktiv 2008/118, vilken, som villkor för att medlemsstaterna ska kunna påföra skatter på andra varor än de som omfattas av systemet med harmoniserad punktskatt, uppställer som enda krav att påförandet inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater. Såsom domstolen

[32] Beslut av den 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

[33] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 februari 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 32). Vad gäller det synsätt domstolen intagit gällande tolkningen av artikel 1.2 i direktiv 2008/118, se Pitrone, F., ”Defining ”Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union ”, Bulletin for International Taxation, vol. 69, nr 1, 2015, s. 58–64. Vad gäller förekomsten av ett ”särskilt ändamål” som inte är budgetmässigt, se förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punkterna 17–32).

har påpekat är det nämligen så att till skillnad från artikel 1.2 i direktiv 2008/118, jämförd med skäl 4 [34] i detta direktiv, föreskriver artikel 1.3 inte att de ifrågavarande skatterna ska vara andra skatter än den harmoniserade punktskatten *eller att de ska tas ut för särskilda ändamål*. [35]

50. Inom ramen för artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96 finns det således inte anledning att bland annat kontrollera huruvida det finns ett direkt samband mellan användningen av intäkterna och ändamålet med den aktuella skatten. [36] Det enda som ska prövas är skälen till den aktuella skatten, det vill säga huruvida den faktiskt har införts ”av miljöpolitiska skäl”, eftersom detta utgör ett självständigt unionsrättsligt begrepp. I detta avseende anser jag emellertid att det är möjligt att hämta inspiration från domstolens praxis avseende artikel 1.2 i direktiv 2008/118 och att en skatt bidrar till miljöskyddet om den, vad gäller sin systematik, bland annat vad gäller beskattningsunderlaget eller skattesatsen, är utformad på ett sådant sätt att den påverkar de skattskyldigas beteende så, att det kan möjliggöra att ett bättre miljöskydd säkerställs, till exempel genom att kraftigt beskatta de aktuella varorna för att motverka att de konsumeras eller genom att främja användning av en annan sorts vara som anses mindre skadlig för miljön. [37]

51. En sådan tolkning stöds av förordning (EU) nr 651/2014 [38] om de kategorier av stöd som är förenliga med den inre marknaden. [39] I artikel 44.1 i denna förordning föreskrivs att stödordningar i form av nedsättning av miljöskatter som uppfyller villkoren i direktiv 2003/96 ska anses vara förenliga med den inre marknaden i den mening som avses i artikel 107.3 FEUF och ska undantas från anmälningsskyldigheten i artikel 108.3 FEUF, om vissa villkor är uppfyllda. I artikel 2 punkt 119 i denna förordning definieras miljöskatt som ”en skatt vars specifika beskattningsunderlag har tydliga negativa effekter på miljön, eller vars syfte är att vissa verksamheter, varor eller tjänster ska beskattas så att miljökostnaderna ingår i priset eller att producenter och konsumenter styrs mot miljövänligare verksamheter”.

52. I förevarande mål vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida beskattning av användning av kol som används för att framställa elektricitet, såsom föreskrivs i den nationella lagstiftningen, är förenlig med direktiv 2003/96. Det ska härvidlag påpekas att EU-domstolens uppgift i samband med en begäran om förhandsavgörande som syftar till att fastställa huruvida en skatt eller en avgift som en medlemsstat har infört har miljöpolitiska skäl, i den mening som avses i artikel 14.1 a i detta direktiv, snarare består i att ge den nationella domstolen vägledning i fråga om de kriterier vars tillämpning gör det möjligt för den domstolen att avgöra om pålagan

[34] I denna bestämmelse föreskrivs att ”[p]unktskattepliktiga varor får vara föremål för andra indirekta skatter för särskilda ändamål. I sådana fall bör dock medlemsstaterna, för att inte undergräva effekten av gemenskapsbestämmelser om indirekta skatter, följa vissa väsentliga delar av de bestämmelserna.”

[35] Se dom av den 12 februari 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punkterna 33 och 34). Domstolen har utifrån detta dragit slutsatsen att artikel 1.3 i direktiv 2008/118 inte i sig utgör hinder mot att medlemsstaterna påför andra produkter än dem som omfattas av systemet med harmoniserad punktskatt en skatt som regleras i bestämmelser som är identiska med dem som avser detta system.

[36] Se den rättspraxis som anges i punkt 44 ovan.

[37] På samma sätt vill jag påpeka att jag i mitt förslag till avgörande i målet RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkt 48) angav, vad gäller miljöpolitiska skäl, att det är ostridigt att framställning av elektricitet från brunkol innebär ett flertal skyldigheter som föreskrivs i miljöskyddsbestämmelser, vilka har till syfte att energiprodukter ska användas på renast möjliga sätt, och att det således inte kan uteslutas att den i det målet omtvistade skattebefrielsen kan påverka genomförandet av dessa skyldigheter, när dessa innebär en behandling av energiprodukten genom användning av elektricitet, i syfte att möjliggöra en grönare energiproduktion.

[38] Kommissionens förordning av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget (EUT L 187, 2014, s. 1).

[39] Vad gäller sambandet mellan direktiv 2003/96 och det statliga stöd som avses i artikel 107 FEUF, se Villar Ezcurra, M., och Fonseca Capdevila, E., ”Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime” i Weishaar, S. E., The Green Market Transition: *Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, s. 143–156.

verkligen har ett sådant ändamål än att själv utföra denna bedömning, i synnerhet som EU-domstolen inte nödvändigtvis förfogar över alla uppgifter som är oundgängliga i detta avseende. [40]

53. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende för det första påpekat att syftet med den spanska lagstiftningen är att skydda miljön genom att beskatta kol som används för elproduktion. Endesa anser å sin sida att denna motivering endast är skenbar, för att iaktta unionsrätten, medan det verkliga syftet med lag 15/2012 uteslutande var att öka skatteintäkterna. Här noterar jag att den hänskjutande domstolen i sitt beslut har citerat en del av ingressen till denna lag, [41] av vilken det framgår att den spanska lagstiftaren när den antog denna lag avsåg att skydda miljön. Konungariket Spanien har således motiverat beslutet att införa en kolskatten av ”miljöpolitiska skäl”. Såsom angetts i punkt 50 ovan krävs det emellertid, för att artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96 ska vara uppfylld, att den aktuella skatten verkligen möjliggör ett bättre miljöskydd.

54. För det andra anser den hänskjutande domstolen, med hänvisning till den andra tilläggsbestämmelsen till lag 15/2012, att kolskatten uteslutande har ett budgetmässigt ändamål, nämligen att finansiera kostnaderna för det spanska elsystemet. Ett sådant argument hänför sig till tolkningen av begreppet ”särskilda ändamål” i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118. Såsom har angetts i punkterna 49 och 50 ovan ska detta begrepp emellertid inte tillämpas inom ramen för artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96 och, bland annat, kontrollera huruvida det finns en direkt anknytning mellan användningen av intäkterna och syftet med kolskatten. Jag vill tillägga att den spanska regeringen har gjort gällande att denna andra tilläggsbestämmelse inte hänvisar till kolskatten och att de skatter som avses i denna bestämmelse är de tre nya skatter som infördes genom lag 15/2012. [42] Därmed omfattas kolskatten under alla omständigheter inte av den andra tilläggsbestämmelsen till denna lag, enligt denna regering.

55. För det tredje har den hänskjutande domstolen anfört att kolskattens systematik inte återspeglar det miljömål som anges i ingressen till lag 15/2012, eftersom skattesatsen för denna skatt fastställs i förhållande till värmevärdet för det kol som används för elproduktion. I detta hänseende vill jag påpeka att det i artikel 10.1 i direktiv 2003/96 föreskrivs att från och med den 1 januari 2004 ska de minimiskattenivåer som tillämpas för elektricitet fastställas i enlighet med tabell C i bilaga I i detta direktiv för yrkesmässig och icke-yrkesmässig användning. När det gäller stenkol och koks, hänvisas det i flera språkversioner av tabell C, med rubriken ”Minimiskattenivåer för bränslen för uppvärmning och elektricitet”, nämligen i den tyska, den estniska, den engelska, den kroatiska, den lettiska, den litauiska, den ungerska, maltesiska, polska, rumänska, och slovenska versionerna, uttryckligen till ”bruttovärmevärdet” av stenkol och koks. Även om det i den spanska språkversionen av nämnda tabell C inte nämns något sådant värmevärde, påverkar inte den omständigheten att den spanska lagstiftaren har använt detta som referens för att beskatta användningen av kol det faktum att kolskatten kan ha antagits av miljöpolitiska skäl.

56. För det fjärde har den hänskjutande domstolen angett att intäkterna från kolskatten inte är avsedda att minska miljöpåverkan av användningen av kol för elproduktion. Såsom framgår av punkt 50 ovan bidrar en skatt emellertid till miljöskydd om den, vad gäller dess systematik, bland annat vad gäller beskattningsunderlaget eller skattesatsen, är utformad på ett sådant sätt att den

[40] Se, analogt, beslut av den 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

[41] Se punkt 16 ovan.

[42] Se punkt 18 ovan.

påverkar de skattskyldigas beteende så, att den gör det möjligt att säkerställa ett bättre miljöskydd, till exempel genom att kraftigt beskatta de aktuella varorna för att motverka att de konsumeras eller genom att främja användning av en annan sorts vara som anses mindre skadlig för miljön. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida så är fallet beträffande kolskatten. I detta hänseende anser jag det lämpligt att påpeka att kombinationen av avskaffandet av skattebefrielsen för kol och höjningen av skattesatsen för skatten är ett medel som kan bidra till att avskräcka från användning av kol för elproduktion och att främja andra mindre förorenande energikällor, och att avskaffandet av denna skattebefrielse, enligt kommissionen, faktiskt verkar ha påverkat hur mycket el som produceras av kol i Spanien.

57. Den hänskjutande domstolen vill för det femte få klarhet i huruvida miljösyftet uppnås enbart genom det faktum att det föreskrivs skatter på vissa energiprodukter som är inte är förnybara och att användningen av sådana energiprodukter som anses vara mindre skadliga för miljön inte beskattas. Vad gäller denna fråga framgår det av föregående punkt i detta förslag till avgörande att när en skatt avskräcker konsumtion av en vara som är skadlig för miljön eller uppmuntrar användningen av andra varor vars effekter är mindre skadliga för miljön, bidrar den till skyddet av miljön. I förevarande fall har den spanska regeringen ansett att kol utgör förorenande energi som ska beskattas när den används för elproduktion. Jag anser därför att denna regering, genom att avskräcka från användning av kol, som obestridligen är mycket skadlig för miljön,[43] har gjort detta av miljöpolitiska skäl i den mening som avses i artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96.

58. Endesa har för det sjätte och slutligen gjort gällande att även om kolskatten införts har den spanska regeringen därefter återinfört skattebefrielsen för kolväten som används vid elproduktion, vilket visar att det inte finns något verkligt miljömål. Jag anser emellertid att prövningen av en skatt mot bakgrund av artikel 14.1 a andra meningen i direktiv 2003/96 ska göras från fall till fall. Eftersom denna skatt har införts ”av miljöpolitiska skäl” omfattas den av denna bestämmelse trots att det samtidigt är så att andra förorenande produkter som används för elproduktion inte beskattas.

59. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att en nationell lagstiftning som föreskriver beskattning av kol som används för elproduktion uppfyller villkoret att skatten ska ha inrättats ”av miljöpolitiska skäl” när den nationella lagstiftaren som skäl för antagandet av denna skatt har åberopat målet att skydda miljön, men något miljömål inte ingår i systematiken för denna skatt, vars skattesats fastställs med hänsyn till kolets värmevärde, intäkterna av samma skatt ska finansiera kostnaderna för det nationella elsystemet och användningen av andra energiprodukter som anses vara mindre skadliga för miljön inte beskattas.

V. Förslag till avgörande

60. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att EU-domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som Audiencia Nacional (Centrala överdomstolen) har ställt på följande sätt:

Artikel 14.1 a i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet

[43] Se bland annat den tredje delen av den sjätte utvärderingsrapporten från den mellanstatliga expertgruppen om klimatutvecklingen (GIEC), publicerad i april 2022, av vilken en sammanfattning (på engelska) är tillgänglig på följande webbplats: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

ska tolkas så, att

en nationell lagstiftning som föreskriver beskattning av kol som används för elproduktion uppfyller villkoret att skatten ska ha inrättats ”av miljöpolitiska skäl” när den nationella lagstiftaren som skäl för antagandet av denna skatt har åberopat målet att skydda miljön, men något miljömål inte ingår i systematiken för denna skatt, vars skattesats fastställs med hänsyn till kolets värmevärde, intäkterna av samma skatt ska finansiera kostnaderna för det nationella elsystemet och användningen av andra energiprodukter som anses vara mindre skadliga för miljön inte beskattas.