Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ATHANASIOS RANTOS
föredraget den 25 januari 2024[1]

Mål C-743/22

Disa Suministros y Trading S.L.U. (DISA)
mot
Agencia Estatal de la Administración Tributaria

(begäran om förhandsavgörande framställd av Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Direktiv 2003/96/EG – Artikel 5 – Punktskatt på mineraloljor – Regional punktskattesats för mineraloljor som tillkom utöver den nationella skattesatsen – Punktskattesatser som är differentierade inom en medlemsstats territorium beroende på i vilken region den berörda produkten konsumeras”

I. Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande gäller tolkningen av artikel 5 i direktiv 2003/96/EG[2].

2. Begäran har ställts inom ramen för en rättstvist mellan Disa Suministros y Trading, SLU (nedan kallat DISA) och Agencia Estatal de la Administración Tributaria (statliga byrån för skatteförvaltning, Spanien) till följd av DISA:s framställningar om återbetalning av tillkommande skatt som av en autonom region påförts inom ramen för punktskatt på mineraloljor (impuesto especial sobre hidrocarburos) (nedan kallad IEH).

3. Detta mål ger domstolen tillfälle att utreda frågan huruvida den beskattning som åläggs genom direktiv 2003/96 kräver en enhetlig skattenivå på en medlemsstats hela territorium, oberoende av om minimiskattenivåerna respekteras, eller huruvida direktivet ger medlemsstaterna ett manöverutrymme vad gäller föreskrivande av olika skattesatser för en och samma produkt och ett och samma användningsområde beroende på i vilken del av det nationella territoriet som produkten är avsedd att konsumeras.

[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). I begäran om förhandsavgörande hänvisas endast till direktiv 2003/96 i den version som är tillämplig på det nationella målet, vilket rör åren 2013–2015, utan omnämnande av senare ändringar och översyn av direktivet.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Direktiv 2003/96

4. I skälen 2–5, 9, 10, 15 och 24 i direktiv 2003/96 anges följande:

”(2) Avsaknaden av gemenskapsbestämmelser om minimiskattesatser för elektricitet och andra energiprodukter än mineraloljor kan inverka negativt på den inre marknadens funktion.

(3) För att den inre marknaden skall fungera väl och för att målen i andra delar av gemenskapens politik skall uppnås krävs det att minimiskattenivåer fastställs på gemenskapsnivå för de flesta energiprodukter, inklusive elektricitet, naturgas och kol.

(4) Stora skillnader mellan medlemsstaternas energiskattenivåer skulle kunna visa sig motverka en väl fungerande inre marknad.

(5) Fastställandet av lämpliga minimiskattenivåer för gemenskapen kan göra det möjligt att minska nuvarande skillnader i de nationella skattenivåerna.

…

(9) Medlemsstaterna bör ges den flexibilitet som är nödvändig för att en politik anpassad till deras nationella förhållanden skall kunna utformas och genomföras.

(10) Medlemsstaterna önskar införa eller bibehålla olika typer av skatter på energiprodukter och elektricitet. Med hänsyn till detta bör medlemsstaterna tillåtas att iaktta gemenskapens minimiskattenivåer genom att inbegripa de sammanlagda skatter som tas ut i fråga om samtliga indirekta skatter enligt eget val (med undantag av mervärdesskatt).

…

(15) Möjligheten att tillämpa differentierade nationella skattesatser för en och samma produkt bör tillåtas under vissa omständigheter eller på fasta villkor, under förutsättning att gemenskapens minimiskattenivåer och reglerna för den inre marknaden och konkurrensreglerna följs.

…

(24) Medlemsstaterna bör få tillstånd att tillämpa vissa andra skattebefrielser eller skattenedsättningar där detta inte motverkar en väl fungerande inre marknad och inte ger upphov till snedvridning av konkurrensen.”

5. I artikel 1 i direktivet föreskrivs följande:

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

6. Artikel 2.1 b i direktivet har följande lydelse:

”1. I detta direktiv skall termen energiprodukter tillämpas på

…

b) produkter enligt KN-nummer 2701, 2702 samt 2704–2715,”

7. I direktivets artikel 3 föreskrivs följande:

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

8. I artikel 4 i direktiv 2003/96 föreskrivs följande:

”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.”

9. I artikel 5 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Under förutsättning att medlemsstaterna iakttar de minimiskattenivåer som föreskrivs i detta direktiv och att dessa är förenliga med gemenskapslagstiftning får de tillämpa differentierade skattesatser under skattemyndigheternas tillsyn i följande fall:

– När de differentierade skattesatserna är direkt kopplade till produktens kvalitet.

– När de differentierade skattesatserna är baserade på kvantitativa förbrukningsnivåer av elektricitet och energiprodukter som används för uppvärmningsändamål.

– För följande användningsområden: lokal kollektivtrafik (inklusive taxibilar), avfallshantering, försvaret och den offentliga förvaltningen, personer med funktionshinder och ambulanstransporter,

– Mellan yrkesmässig och icke-yrkesmässig användning av energiprodukter och elektricitet enligt artiklarna 9 och 10.”

10. I direktivets artikel 6 anges följande:

”Medlemsstaterna har frihet att bevilja skattebefrielse eller skattenedsättning enligt detta direktiv, antingen

a) direkt,

b) genom en differentierad skattesats,

eller

c) genom återbetalning av hela eller delar av skatten.”

11. I artikel 19.1 och 19.3 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Utöver de bestämmelser som är angivna i föregående artiklar, särskilt artiklarna 5, 15 och 17, får rådet enhälligt, på förslag från kommissionen ge varje medlemsstat tillstånd att av särskilda politiska hänsyn införa ytterligare skattebefrielser eller skattenedsättningar.

En medlemsstat som önskar införa en sådan åtgärd skall informera kommissionen om detta och skall också förse kommissionen med all relevant och nödvändig information. Kommissionen skall pröva denna begäran, med beaktande av bland annat den inre marknadens funktion, behovet av att säkerställa en sund konkurrens samt gemenskapens politik när det gäller hälsa, miljö, energi och transport. Kommissionen skall pröva denna begäran, med beaktande av bland annat den inre marknadens funktion, behovet av att säkerställa en sund konkurrens samt gemenskapens politik när det gäller hälsa, miljö, energi och transport.

…

3. Om kommissionen anser att skattebefrielserna eller skattenedsättningarna [enligt] punkt 1 inte längre kan godtas, särskilt med avseende på sund konkurrens eller snedvridning av den inre marknadens funktion, eller med avseende på gemenskapens politik när det gäller hälsa, miljöskydd, energi och transport, skall den lägga fram lämpliga förslag för rådet. Rådet skall fatta ett enhälligt beslut om dessa förslag.”

2. Direktiv 2008/118/EG

12. Artikel 1.1 och 1,2 i direktiv 2008/118/EG [3] har följande lydelse:

”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] 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

13. I artikel 50 ter i Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (lag 38/1992 om punktskatter) av den 28 december 1992 (nedan kallad lagen om punktskatter), som har rubriken ”Skattesatser i de autonoma regionerna”, föreskrivs i den version som är tillämplig på tvisten i det nationella målet följande:

”1. De autonoma regionerna får fastställa en regional skattesats för punktskatten på mineraloljor för att påföra en kompletterande skatt på produkter på vilka de skattesatser som avses i punkterna är tillämpliga … vilka konsumeras inom deras respektive territorier. Tillämpningen av den regionala skattesatsen ska ske i enlighet med bestämmelserna i denna lag och med iakttagande av de begränsningar och villkor som fastställs i bestämmelserna om de autonoma regionernas finansiering.

2. Den regionala skattesats som ska tillämpas är den som föreskrivs i den autonoma region på vars territorium den slutliga konsumtionen av de beskattade produkterna äger rum. I denna artikel innebär konsumtion av produkterna på en autonom regions territorium att de mottogs på en av följande platser:

…”

14. Artikel 50 ter i lagen om punktskatter var i kraft under räkenskapsåren 2013–2018. Den upphävdes med verkan från och med den 1 januari 2019 genom Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (lag 6/2018 om statsbudgeten för 2018) av den 3 juli 2018, i vars redogörelse för motiveringen följande anges:

”Vad avser punktskatter ska den regionala skattesatsen för mineraloljor i den statliga punktskattesatsen garantera en enhetlig marknad på området för bränslen och drivmedel, utan att denna åtgärd påverkar de autonoma regionernas resurser negativt, och med iakttagande av gemenskapens regelverk.”

III. Det nationella målet, tolkningsfrågan och förfarandet vid domstolen

15. Enheterna CLH, Tepsa och Secicar, vilka är logistikoperatörer som är skattskyldiga med avseende på IEH, har lämnat in självdeklarationer för perioderna mellan åren 2013 och 2015 och övervältrat beloppet för IEH på DISA. Detta företag är verksamt inom inköp, försäljning, import och saluföring i parti av oljeprodukter.

16. När DISA påfördes IEH begärde detta företag rättelse från skatteförvaltningens sida av de självdeklarationer som inlämnats av CLH, Tepsa och Secicar och krävde återbetalning av de belopp som motsvarade den tillkommande regionala punktskattesatsen för mineraloljor, vilken hade fastställts av den berörda autonoma regionen (nedan kallad regional punktskattesats för mineraloljor eller regional skattesats inom ramen för IEH).

17. Till stöd för sina framställningar har DISA hävdat att den regionala skattesats, som angavs i artikel 50 ter i lagen om punktskatter, vilken trädde i kraft den 1 januari 2013, stod i strid med unionsrätten genom att den bröt mot vissa bestämmelser i direktiv 2003/96, och särskilt artikel 5 i

detta, med motiveringen att denna skatt inte ingick bland de angivna undantagen i denna bestämmelse med avseende på tillämpning av differentierade skattesatser och att den stod i strid med direktivets syfte att harmonisera beskattningen.

18. Skatteförvaltningen avslog framställningarna då den ansåg att det inte ankom på denna att uttala sig om huruvida den spanska lagstiftningen stod i strid med unionsrätten eller ej.

19. DISA överklagade detta avslag vid Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden, Spanien).

20. DISA överklagade därpå nämndens ogillande av dess klagomål till avdelningen för förvaltningsrättsliga mål vid Audiencia Nacional (Centrala specialdomstolen, Spanien), men överklagandet ogillades genom dom av den 25 november 2020. Audiencia Nacional (Centrala specialdomstolen) fann att de rättsliga tvivel som tolkningen av direktiv 2003/96 innebar skulle kunna föranleda en begäran om förhandsavgörande men biföll inte begäran om återbetalning av de inbetalda beloppen med motiveringen att DISA inte hade visat att detta företag inte hade övervältrat dessa belopp på andra personer, vilket kunde ge upphov till en obehörig vinst för DISA.

21. DISA överklagade den dom som meddelats av Audiencia Nacional (Centrala specialdomstolen) till Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien), som är hänskjutande domstol.

22. Tribunal Supremo (Högsta domstolen) understryker att utgången av det nationella målet är avhängig av tolkningen av direktiv 2003/96 i fråga om den regionala punktskattesatsen för mineraloljor. Den hänskjutande domstolen anser att varken detta direktiv eller EU-domstolens praxis tillhandahåller någon klar tolkning av artikel 5 i direktivet vad avser huruvida direktivet utgör hinder, och på vilka villkor, mot att det i fråga om beskattning av energiprodukter och elektricitet för en och samma produkt inom en medlemsstat har införts skattesatser som är differentierade på grundval av vilket territorium som berörs.

23. Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Supremo att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska direktiv [2003/96] och särskilt dess artikel 5, tolkas så, att det utgör hinder för en nationell bestämmelse, som artikel 50 ter i [lagen om punktskatter], i vilken de autonoma regionerna ges rätt att vad gäller punktskatten på mineraloljor fastställa olika skattesatser för en och samma produkt på grundval av vilket territorium som berörs?”

24. Skriftliga yttranden har ingetts till EU-domstolen av DISA, den spanska regeringen och Europeiska kommissionen.

IV. Bedömning

A. Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning

25. Innan EU-domstolen prövar den enda tolkningsfråga som ställts av den hänskjutande domstolen måste den uttala sig om den invändning om rättegångshinder som gjorts av den spanska regeringen.

26. Den spanska regeringen hävdar nämligen att tolkningsfrågan inte kan tas upp till prövning eftersom den är hypotetisk. Enligt den spanska regeringen har frågan om den berörda nationella bestämmelsens förenlighet med unionsrätten aldrig diskuterats vid de domstolar vid vilka tvisten i det nationella målet har anhängiggjorts och heller aldrig inom ramen för överklagandet till den hänskjutande domstolen, eftersom överklagandet ursprungligen var begränsat till frågan huruvida DISA var behörig att inleda ett förfarande för återkrav av ett felaktigt inbetalat belopp.

27. Det ska härvid erinras om att det av fast rättspraxis framgår att nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågeställningen är hypotetisk eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den. [4]

28. I förevarande mål har den fråga som ställts av den hänskjutande domstolen samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet, eftersom den gäller en begäran från DISA om återbetalning av ett belopp som motsvarar den påförda regionala delen av IEH med motiveringen att denna regionala del står i strid med direktiv 2003/96, och särskilt med artikel 5 i detta. Den hänskjutande domstolen framhåller dessutom att utgången av det nationella målet är avhängig av tolkningen av detta direktiv, eftersom denna domstol ska avgöra sakfrågan i klagomålet i enlighet med den nationella rätt som reglerar överklaganden i högst instans. [5] Slutligen framgår det tydligt av beslutet om hänskjutande, utan att detta har bestritts av den spanska regeringen, att DISA:s framställningar om återbetalning avser en tidsrymd under vilken artikel 50 ter i lagen om punktskatter var gällande.

29. Mot bakgrund av ovanstående bör den invändning om rättegångshinder som gjorts av den spanska regeringen lämnas utan bifall.

B. Prövning i sak

30. Den hänskjutande domstolen har ställt sin enda fråga för att få klarhet i huruvida direktiv 2003/96, särskilt artikel 5 i detta, utgör hinder för en nationell bestämmelse, som artikel 50 ter i lagen om punktskatter, genom vilken de autonoma regionerna ges rätt att vad gäller punktskatten på mineraloljor fastställa olika skattesatser för en och samma produkt på grundval av vilket territorium som berörs, även om de minimiskattesatser som krävs enligt direktivet iakttas.

[4] Dom av den 12 januari 2023, DOBELES HES (C-702/20 och C-17/21, EU:C:2023:1, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

[5] Den hänskjutande domstolen förklarar att DISA genom ett administrativt förfarande hade begärt återbetalning av skatter som detta företag hade inbetalat i enlighet med den regionala skattesatsen inom ramen för IEH och gör gällande att dessa skatter står i strid med unionsrätten samt att nämnda företag har vidhållit sitt yrkande vid Audiencia Nacional (Centrala specialdomstolen) och vid den hänskjutande domstolen.

1. Inledande synpunkter

31. Det bör inledningsvis konstateras att förevarande mål kännetecknas av att den berörda nationella bestämmelsen ger varje spansk autonom region rätt att fastställa sin egen regionala punktskattesats för mineraloljor, vilken tas ut ovanpå den nationella punktskattesatsen. [6]

32. Som framgår av angivelsen av de nationella tillämpliga bestämmelserna i punkt 14 i förevarande förslag till avgörande har den spanska regeringen dessutom ändrat artikel 50 ter i lagen om punktskatter, vilken var i kraft i Spanien under åren 2013–2018, genom att avskaffa den kompletterande regionala skattesatsen från den 1 januari 2019. [7] Efter det att denna skattesats avskaffats har Konungariket Spanien infört en annan finansieringsordning för de autonoma regionerna, genom vilken en enhetlig skattesats föreskrivs inom hela landets territorium. [8]

2. Huvuddragen i den harmoniserade ordning för beskattning som föreskrivs genom direktiv 2003/96

33. Det bör noteras att direktiv 2003/96 genom det system för harmoniserad beskattning av energiprodukter och elektricitet som föreskrivs i detta, så som framgår av skälen 2–5 och 24 däri syftar till att främja en väl fungerande inre marknad för energi, i synnerhet genom att undvika en snedvridning av konkurrensen. [9] Direktivet är avsett att minska skillnaderna mellan de nationella nivåerna på energiskatter, eftersom det härvid rör sig om en faktor som motverkar en välfungerande inre marknad. [10]

34. För att uppnå detta mål har unionslagstiftaren inte fullständigt, utan delvis, harmoniserat punktskattesatserna på energiprodukter och elektricitet och har genom direktivet endast fastställt harmoniserade minimiskattenivåer. [11] För detta ändamål krävs i enlighet med direktivets artikel 4.1 att de skattenivåer som medlemsstaterna tillämpar på energiprodukter och elektricitet, som anges i artikel 2 i samma direktiv, inte får underskrida de minimiskattenivåer som föreskrivs i direktivet.

35. I direktivet erkänns emellertid såväl behovet av ge medlemsstaterna den nödvändiga flexibiliteten för att besluta om och genomföra åtgärder som är avpassade efter nationella förhållanden som det förhållandet att de ordningar som inrättas vid genomförandet av direktiv 2003/96 omfattas av den enskilda medlemsstatens behörighet, och medlemsstaterna ges ett manöverutrymme och ett utrymme för skönsmässig bedömning i fråga om punktskatter. [12]

6 I den nationella lagstiftning som var i kraft vid den tidpunkt som målet avser föreskrevs två skattesatser, dels en nationell skattesats som var enhetlig på hela det nationella territoriet, dels en tillkommande regional skattesats som fastställdes av varje autonom region för mineraloljor som användes inom regionen.

7 DISA och kommissionen hävdar att Konungariket Spanien upphävde bestämmelsen i artikel 50 ter i lagen om punktskatter efter den dialog som fördes mellan denna medlemsstat och kommissionen, inom vilken kommissionen hade underrättat den spanska regeringen om de tvivel den hyste i fråga om huruvida denna differentierade regionala skattesats var förenlig med direktiv 2003/96.

8 I enlighet med vad kommissionen påpekat tillämpas i den nya nationella lagstiftningen en enhetlig skattesats för mineraloljor, och intäkterna fördelas mellan staten (42 procent) och de autonoma regionerna (58 procent).

9 Dom av den 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 30 och där angiven rättspraxis), samt mitt förslag till avgörande i målet RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkt 25).

10 Se, för ett liknande resonemang, skäl 4 i direktiv 2003/96 och förslag till avgörande av generaladvokaten Richard de la Tour i målet kommissionen/Italien (Bidrag till inköp av bränsle) (C-63/19, EU:C:2020:596, punkt 78).

11 Se dom av den 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 26).

12 Se dom av den 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

Direktivet innehåller sålunda en rad bestämmelser (bland annat artiklarna 5, 7 och 15–19) genom vilka det föreskrivs en möjlighet för medlemsstaterna att på vissa villkor införa differentierade skattesatser, befrielser från eller nedsättning av punktskatter. [13]

3. Huruvida IEH är förenlig med artikel 5 i direktiv 2003/96

36. Vad avser artikel 5 i direktiv 2003/96 ska det konstateras att det i denna bestämmelse anges de typfall i vilka medlemsstaterna får tillämpa olika skattesatser för samma produkt.

37. Det ska emellertid redan från början konstateras att en tillämpning av differentierade skattesatser mellan olika regioner inom en medlemsstat i princip inte ingår bland de fall som anges i den nämnda bestämmelsen. I inget av de fall som anges i artikel 5 i direktivet föreskrivs det nämligen någon möjlighet att tillämpa en regional differentiering av punktskattesatser. Användningen av uttrycket ”i följande fall” för att ange de typfall i vilka en differentiering av skattenivån skulle vara möjlig enligt denna bestämmelse tycks dessutom inte ge utrymme för något tvivel vad avser att uppräkningen av de fall där medlemsstaterna får tillämpa differentierade skattesatser för en och samma produkt är uttömmande. [14] Vidare framgår en sådan tolkning dessutom av skäl 15 i direktivet, där det anges att ”[m]öjligheten att tillämpa differentierade nationella skattesatser för en och samma produkt bör tillåtas *under vissa omständigheter* eller på fasta villkor, under förutsättning att gemenskapens minimiskattenivåer och reglerna för den inre marknaden och konkurrensreglerna följs”. [15]

38. Också domstolens praxis tycks bekräfta att den förteckning över typfall som anges i artikel 5 i direktiv 2003/96 är uttömmande, genom förklaringen att det i denna bestämmelse anges differentierade skattesatser som får tillämpas i vissa fall, ”*vilka uppräknas uttömmande* i nämnda artikel”. [16]

39. Som den hänskjutande domstolen med rätta påpekar ska det emellertid konstateras att EU-domstolen i sin hittillsvarande praxis avseende direktiv 2003/96, och särskilt artikel 5 i detta, inte uttryckligen har behandlat frågan om enhetlighet i punktskattesatserna för en och samma produkt och ett och samma användningsområde inom en medlemsstat.

40. Trots att det inom ramen för två mål om fördragsbrott gällande punktskattesatser vilka på ett liknande sätt som i tvisten i det nationella målet fastställts på olika sätt på grundval av vilket territorium som berördes och vilka av kommissionen betraktades som omtvistade med beaktande av direktiv 2003/96, [17] frågan huruvida det genom detta direktiv ges rätt att tillämpa

[13] Se dom av den 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 26), och dom av den 14 januari 2021, kommissionen/Italien (Bidrag till inköp av bränsle) (C-63/19, EU:C:2021:18, punkt 75 och där angiven rättspraxis).

[14] En jämförelse mellan de olika språkversionerna av direktiv 2003/96 förefaller bekräfta att artikel 5 i direktivet innehåller en uttömmande förteckning över de fall i vilka medlemsstaterna får inrätta differentierade skattesatser för en och samma produkt. Det bör härvid noteras att det inte tycks föreligga några betydande skillnader mellan de olika språkversionerna av denna bestämmelse vad avser användningen av orden ”i följande fall” vilka i den tyska språkversionen är översatta med ”in den folgenden Fällen”, i den grekiska språkversionen med ”στις ακόλουθες περιπτώσεις”, i den engelska språkversionen med ”in the following cases”, och i den italienska språkversionen med ”nei seguenti casi”.

[15] Min kursivering.

[16] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 29), och dom av den 16 november 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, punkt 47). Visserligen har domstolen i punkt 23 i sin dom av den 22 december 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), använt orden ”*i vissa fall som räknas upp* i denna artikel” utan att använda ordet ”*uttömmande*” men den har infört detta ord i punkt 47 i sin dom av den 16 november 2023 i målet Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). Min kursivering.

[17] Se, för ett liknande resonemang, de mål som gett upphov till dom av den 25 oktober 2012, kommissionen/Frankrike (C-164/11, EU:C:2012:665), och dom av den 14 januari 2021, kommissionen/Italien (Bidrag till inköp av bränsle) (C-63/19, EU:C:2021:18).

sådan regional differentiering, hade varit föremål för diskussion mellan parterna, uttalade sig EU-domstolen inte uttryckligen om denna fråga i de motsvarande domarna. Sålunda fastslog domstolen i domen i målet kommissionen/Frankrike endast att Republiken Frankrikes hade gjort sig skyldig till fördragsbrott genom att inte ha anpassat sitt system för beskattning av elektricitet till direktiv 2003/96 inom utsatt frist. På samma sätt förhöll det sig i domen i målet kommissionen/Italien (Bidrag till inköp av bränsle), i vilken domstolen inte behövde ta ställning till den aktuella frågan, eftersom den ansåg att det fördragsbrott som kommissionen hade påtalat inte hade påvisats av denna. [18]

41. Den tolkningsfråga som i förevarande mål ställts till domstolen har två möjliga tolkningar: en första tolkning, som företräds av den spanska regeringen, att artikel 5 i direktiv 2003/96 inte står i strid med förekomst av skattesatser för energiprodukter vilka är geografiskt differentierade, under förutsättning att man genom dessa skattesatser respekterar de minimiskattenivåer som föreskrivs i direktivet, samt en andra tolkning, som förespråkas av DISA och kommissionen, att skyldigheten att iaktta en enhetlig skattenivå på en medlemsstats hela territorium för en och samma produkt, vilken följder av artikel 5 i direktiv 2003/96, är gällande oberoende av om de minimiskattenivåer som åläggs genom direktivet iakttas.

42. Av de skäl som nedan anges anser jag att företräde ska ges åt denna senare tolkning.

43. För det första bör det framhållas att även om området för beskattning av energiprodukter och elektricitet endast är delvis harmoniserat och medlemsstaterna genom direktiv 2003/96 ges en viss flexibilitet och ett visst manöverutrymme för att kunna genomföra åtgärder som är avpassade efter nationella förhållanden, är detta manöverutrymme dock begränsat. Det följer härav att den möjlighet som ges åt medlemsstaterna att införa differentierade skattesatser, skattebefrielser eller nedsättning av punktskatter endast får användas med strikt iakttagande av de villkor som ställs i direktivets relevanta bestämmelser. Om sådan begränsning saknades skulle direktivet bli helt meningslöst.

44. Artikel 5 i direktiv 2003/96 utgör inget undantag från detta resonemang i fråga om avgränsning, eftersom det av själva lydelsen i denna bestämmelse framgår att lagstiftaren haft för avsikt att avgränsa det manöverutrymme som medlemsstaterna har när det gäller att tillämpa olika skattesatser för samma produkt, och detta oberoende av om de minimiskattenivåer som anges i direktivet respekteras. [19] I motsats till vad den spanska regeringen gör gällande ger direktivet sålunda inte medlemsstaterna någon absolut frihet att fastställa de skattesatser som de finner lämpliga genom att åberopa den enda omständigheten att den skattesats som tillämpas är högre än den ålagda minimiskattesatsen. En sådan tolkning skulle beröva artikel 5 i direktiv 2003/96 allt existensberättigande. Jag delar därför den ståndpunkt som framfördes av förslag till avgörande av generaladvokaten Richard de la Tour i denne i målet kommissionen/Italien (Bidrag till inköp av bränsle) (C-63/19, EU:C:2020:596, punkt 82), att en medlemsstat får göra undantag från principen om en enhetlig skattenivå för varje produkt och användningsområde endast i de fall som uttryckligen anges i direktiv 2003/96.

[18] Det framgår emellertid av förslag till avgörande av generaladvokaten Richard de la Tour i punkt 80 i det målet att ”[d]et [var] ostridigt mellan parterna [vilket inbegrep Konungariket Spanien som intervenerat till stöd för Republiken Italien] att direktiv 2003/96 ställer krav på att en enhetlig minimiskattenivå iakttas för varje produkt och användningsområde i en och samma medlemsstat” (C-63/19, EU:C:2020:596).

[19] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 november 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, punkterna 46 och 47).

45. Det bör dessutom förtydligas att artikel 5 inte är den enda bestämmelse i direktiv 2003/96 som ger rätt till skillnader i skattehänseende inom en och samma medlemsstat. Genom artikel 19 i detta direktiv ges medlemsstaterna tillstånd att av särskilda politiska hänsyn införa differentierade skattesatser genom ytterligare skattebefrielser eller skattenedsättningar under förutsättning att rådet enhälligt, på förslag från kommissionen, inte motsätter sig detta. Det bör härvid noteras att rådet redan med tillämpning av denna bestämmelse, har gett rätt till ett visst antal punktskattenedsättningar för särskilda regioner eller områden inom en medlemsstat. [20]

46. Kommissionen och DISA anser att en medlemsstat för att få tillämpa en differentierad skattesats i en viss region måste tillämpa artikel 19 i direktiv 2003/96 och i enlighet med denna bestämmelse ansöka om tillstånd, medan den spanska regeringen – utan att uttala sig om nödvändigheten av att erhålla detta tillstånd – har gjort gällande att det förhållandet att skattenedsättningar har beviljats i enlighet med artikel 19 i direktivet i sig är tillräckligt för att visa att direktivet faktiskt medger regionala skillnader.

47. Trots att det inte klart framgår av själva lydelsen av artikel 5 i direktiv 2003/96 om det tillståndsförfarande som anges i denna bestämmelse endast omfattar fall där den differentierade beskattningen följer av en skattebefrielse eller en skattenedsättning som innebär att när minimiskattenivåerna underskrids, eller om artikel 5 även avser situationer som den som föreligger i det nationella målet där den differentierade regionala beskattningen överstiger minimiskattenivåerna, måste en medlemsstat dock i alla händelser erhålla ett förhandsmedgivande från rådet i enlighet med direktivets artikel 19 för att kunna utnyttja denna möjlighet, vilket den spanska regeringen i förevarande fall inte gjort.

48. För det andra bör man bedöma den spanska regeringens argument att artikel 50 ter i lagen om punktskatter i sin egenskap av uttryck för de autonoma regionernas politiska autonomi, vilken fastställs i Spaniens konstitution och skyddas genom artikel 4.2 FEU, [21] ger ett berättigande åt den tolkning av direktiv 2003/96 som förespråkas av denna regering.

49. Det bör härvid erinras om att befogenhetsfördelningen inom en medlemsstat skyddas genom artikel 4.2 FEU, enligt vilken unionen är skyldig att respektera medlemsstaternas nationella identitet, som kommer till uttryck i deras politiska och konstitutionella grundstrukturer, inbegripet det lokala och regionala självstyret. [22] Enligt fast rättspraxis är dessutom varje medlemsstat fri att fördela behörigheten på det nationella planet och att genomföra de gemenskapsrättsakter som inte är direkt tillämpliga genom åtgärder som vidtas av de regionala eller lokala myndigheterna, förutsatt att denna behörighetsfördelning möjliggör ett korrekt genomförande av gemenskapsrättsakterna i fråga. [23]

[20] Se, för ett liknande resonemang, rådets genomförandebeslut 2011/38/EU av den 18 januari 2011 om tillstånd för Republiken Frankrike att tillämpa differentierade skattesatser på drivmedel i enlighet med artikel 19 i direktiv 2003/96/EG (EUT L 19, 2013, s. 15), rådets genomförandebeslut 2013/193/EU av den 22 april 2013 om tillstånd för Republiken Frankrike att tillämpa differentierade skattesatser på motorbränslen i enlighet med artikel 19 i direktiv 2003/96/EG (EUT L 113, 2013, s. 15) och rådets genomförandebeslut 2016/358/EU av den 8 mars 2016 om tillstånd för Republiken Frankrike att tillämpa skattenedsättningar på bensin och diesel som används som drivmedel i enlighet med artikel 19 i direktiv 2003/96/EG (EUT L 67, 2016, s. 35)

[21] Den spanska regeringen hävdar att den ordning som inrättats, vilken vilar på principerna om autonomi och skattemässigt medansvar, ger de autonoma regionerna befogenhet att fastställa nivån på vissa former av beskattning och att den regionala skattesatsen inom ramen för IEH finansierade de autonoma regionernas behörighet, vilket inbegriper administration av grundläggande samhällstjänster i fråga om sjuk- och hälsovård samt utbildning och socialtjänst.

[22] Dom av den 21 december 2016, Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

[23] Dom av den 16 juli 2009, Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

50. Det ska dock påpekas att ingen av bestämmelserna i direktiv 2003/96, och därvid inte heller artikel 5 (ens om den tolkas på det sätt som föreslås i punkt 44 i förevarande förslag till avgörande) får påverka de principer som fastställs i artikel 4.2 FEU. Genom föreskrivande av en rad bestämmelser genom vilka medlemsstaterna ges tillstånd att på vissa villkor frångå de minimiskattesatser som föreskrivs genom direktivet syftar detta direktiv i sak nämligen inte endast till ett beaktade av medlemsstaternas skattetraditioner utan också till att tillåta medlemsstaterna att genomföra åtgärder som är avpassade efter de nationella förhållandena.[24] Jag anser sålunda att ingen medlemsstat får åberopa sig av det skydd som ges genom artikel 4.2 FEU och inte heller åberopa bland annat sin nationella organisation och behörighetsfördelning för att motivera ett åsidosättande av unionsrätten. Vidare kan inte alla differentieringar av skatt på regional nivå, oberoende av deras betydelse, tolkas som manifestation av en medlemsstats nationella identitet och heller inte villkorslöst motiveras av denna. Situationen skulle kunna vara annorlunda om i förekommande fall varje autonom region enligt konstitutionen hade möjlighet att fastställa en helt annorlunda skatteordning, som utformades självständigt av denna region.

51. För det tredje bör det noteras att direktiv 2003/96 syftar till att främja en väl fungerande inre marknad inom energisektorn. Trots att direktivet i princip tillåter olika skattesatser mellan medlemsstaterna (under förutsättning att minimiskattesatserna respekteras) skulle ett erkännande av en möjlighet för varje medlemsstat att på sitt nationella territorium och i sina olika regioner tillämpa differentierade skattesatser kunna skada den inre marknadens funktion genom en ytterligare fragmentering – även om dessa skattesatser respekterar minimiskattesatserna – utan någon avgränsning eller kontrollmekanism, och därmed åsidosätta den fria rörligheten för varor, utan att man för den skull kan utesluta en risk för skattebedrägerier.

52. För det fjärde, föreskrivs i direktiv 2008/118, som innehåller allmänna regler för punktskatt, genom artikel 1.2 att produkter som omfattas av nämnda skatter får vara föremål även för annan indirekt beskattning. Jämförd med vissa bestämmelser i direktiv 2003/96 som uttryckligen tillåter medlemsstaterna att beskatta elektricitet och energiprodukter med andra skatter[25] skulle denna artikel enligt den spanska regeringen göra det möjligt att påföra en kompletterande skattesats, som fallet var med IEH.

53. Det bör emellertid framhållas att artikel 1.2 i direktiv 2008/118 visserligen ger medlemsstaterna möjlighet att på punktskattepliktiga produkter påföra indirekta skatter som är åtskilda från punktskatterna, men att detta får ske endast om två kumulativa villkor är uppfyllda. Dels ska sådana skatter påföras för *särskilda ändamål*, dels ska dessa skatter vara förenliga med unionsbestämmelserna om punktskatt eller mervärdesskatt i fråga om bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.[26]

54. Vad närmare gäller kriteriet särskilt ändamål framgår det av domstolens fasta rättspraxis att det trots att det inte krävs att intäkterna av en tillkommande skatt används för det särskilda ändamål som eftersträvas ändå krävs att den berörda skatten till sin struktur – med avseende på bland annat beskattningsunderlaget eller skattesatsen – är utformad på ett sådant sätt att den påverkar skattebetalarnas beteende så, att det särskilda ändamål som åberopats kan uppnås, till

[24] Se, för ett liknande resonemang, punkterna 43–46 i förevarande förslag till avgörande.

[25] Den spanska regeringen åberopar härvid skälen 9 och 10 i direktiv 2003/96 samt direktivets artikel 4.

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

exempel genom kraftig beskattning av de aktuella produkterna i syfte att motverka att de konsumeras eller genom att uppmuntra till användning av andra produkter vars effekter är mindre skadliga med avseende på det mål som eftersträvas. [27]

55. Det är emellertid inte möjligt att på grundval av de för domstolen tillgängliga handlingarna fastställa i vad mån de intäkter som uppbärs genom den kompletterande skattesatsen är avsedda för ett särskilt ändamål eller huruvida denna skatt är utformad för att förverkliga det särskilda ändamål som åberopas (om ett sådant ändamål föreligger). Så tycks dock inte vara fallet i fråga om IEH. Som framgår av det skriftliga yttrande som ingetts av den spanska regeringen syftar nämligen den regionala skattesatsen inom ramen för IEH till att rent allmänt finansiera de autonoma regionernas behörighetsområden för att dessa i ett senare skede på regional nivå ska kunna disponera dessa intäkter på de områden som valts av dessa regioner.

56. För det femte och sista tycks domstolens senare praxis angående tillämpningen av direktiv 2003/96 utgöra hinder för tillämpning av en geografiskt differentierad skattesats inom en och samma medlemsstat. [28] Trots att direktiv 2003/96 tillerkänner medlemsstaterna en möjlighet att införa differentierade skattesatser, skattenedsättning och skattebefrielse krävs det nämligen genom domstolens praxis att det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna åtnjuter i kraft av direktivets relevanta bestämmelser (inbegripet artikel 5 i detta) ska utövas i överensstämmelse med unionsrätten och dess allmänna principer och i synnerhet med iakttagande av principen om likabehandling. [29] Detta framgår för övrigt av själva lydelsen av artikel 5 i direktivet, enligt vilken det uttryckligen föreskrivs att differentierade skattesatser får tillämpas ”[u]nder förutsättning att … dessa är förenliga med [unions]lagstiftning”.

57. Det bör härvid framhållas att principen om likabehandling innebär att lika situationer inte får behandlas olika och att olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling. [30] Utom när så är objektivt berättigat, vilket inte tycks vara fallet i förevarande mål, kan inte två skattskyldiga producenter av mineraloljor i en och samma medlemsstat i en i princip jämförbar situation anses vara behandlade lika om de omfattas av olika skattenivåer på grundval av endast ett geografiskt kriterium och utan att behandlingen är objektivt berättigad.

58. Mot bakgrund av det ovan anförda bör den enda tolkningsfråga som ställts av den hänskjutande domstolen besvaras på så sätt, att direktiv 2003/96, särskilt artikel 5 i detta, ska tolkas så, att det utgör hinder för att medlemsstaterna föreskriver en differentierad regional punktskattesats för kolväten, vilket skulle medföra tillämpning av olika regional beskattning av en och samma produkt och ett och samma användningsområde som går utöver de fall som i uttömmande förteckning anges i direktivet.

[27] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punkt 46), samt mitt förslag till avgörande i målet f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, punkterna 49–51).

[28] Se dom av den 9 september 2021, Hauptzollamt B (Fakultativ skattenedsättning) (C-100/20, EU:C:2021:716, punkterna 31–34).

[29] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 september 2021, Hauptzollamt B (Fakultativ skattenedsättning) (C-100/20, EU:C:2021:716, punkt 31 och där angiven rättspraxis), samt förslag till avgörande av generaladvokat Szpunar i målet Hauptzollamt B (Fakultativ skattenedsättning) (C-100/20, EU:C:2021:387, punkterna 73–74).

[30] Dom av den 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 37 och där angiven rättspraxis), och dom av den 9 september 2021, Hauptzollamt B (Fakultativ skattenedsättning) (C-100/20, EU:C:2021:716, punkterna 32–34).

V. Förslag till avgörande

59. Av ovan anförda skäl föreslår jag att domstolen ska besvara den enda tolkningsfråga som ställts av Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien) på följande sätt:

Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, särskilt artikel 5 i detta,

ska tolkas så,

att det utgör hinder för att medlemsstaterna föreskriver en differentierad regional punktskattesats för kolväten, vilket skulle medföra tillämpning av olika regional beskattning av en och samma produkt och ett och samma användningsområde som går utöver de fall som i uttömmande förteckning anges i direktivet.