Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
A. RANTOS
fremsat den 25. januar 2024[1]

Sag C-743/22

DISA SUMINISTROS Y TRADING S.L.U. (DISA)
mod
Agencia Estatal de la Administración Tributaria

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien))

»Præjudiciel forelæggelse – beskatning af energiprodukter og elektricitet – direktiv 2003/96/EF – artikel 5 – punktafgifter på mineralolier – regional punktafgiftssats på mineralolier i tillæg til den nationale afgiftssats – en medlemsstats punktafgiftssatser, som er differentieret efter den region, hvor produktet forbruges«

I. Indledning

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5 i direktiv 2003/96/EF[2].

2. Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem DISA Suministros y Trading, SLU (herefter »DISA« eller »appellanten«) og Agencia Estatal de la Administración Tributaria (det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan, Spanien) som følge af appellantens krav om refusion af afgifter, der er erlagt i form af en selvstyrende regions yderligere afgiftssats i tillæg til punktafgift på mineralolier (impuesto especial sobre hidrocarburos, herefter »IEH«).

3. Denne sag giver Domstolen lejlighed til at afklare spørgsmålet om, hvorvidt direktiv 2003/96, uanset overholdelsen af de minimumsafgiftssatser, der er fastsat i dette direktiv, kræver, at der gælder et ensartet afgiftsniveau på hele en medlemsstats område, eller om direktivet giver medlemsstaterne et råderum til at fastsætte forskellige punktafgiftssatser for det samme produkt og den samme anvendelsesmåde, der afhænger af den del af det nationale område, hvor produktet skal forbruges.

[1] – Originalsprog: fransk.

[2] – Rådets direktiv af 27.10.2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT 2003, L 283, s. 51). Anmodningen om præjudiciel afgørelse henviser alene til direktiv 2003/96 i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, som vedrører perioden 2013-2015, uden at nævne de senere ændringer og revisioner af dette direktiv.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Direktiv 2003/96

4. 2.-5., 9., 10., 15. og 24. betragtning til direktiv 2003/96 har følgende ordlyd:

»(2) Manglen på EF-bestemmelser om minimumsbeskatning af elektricitet og andre energiprodukter end mineralolier kan være til skade for et velfungerende indre marked.

(3) Et velfungerende indre marked og gennemførelsen af formålene med EF's øvrige politikker kræver, at der fastsættes minimumsafgiftssatser på EF-plan for de fleste energiprodukter, herunder elektricitet, naturgas og kul.

(4) Betydelige forskelle mellem medlemsstaternes energiafgiftssatser vil kunne vise sig at modarbejde et velfungerende indre marked.

(5) Fastsættelse af passende EF-minimumsafgiftssatser for beskatning kan gøre det muligt at formindske de nuværende forskelle mellem de nationale afgiftssatser.

[...]

(9) Medlemsstaterne bør have den nødvendige fleksibilitet til at udarbejde og iværksætte politikker, der er tilpasset deres nationale situation.

(10) Medlemsstaterne ønsker at indføre eller opretholde forskellige former for afgifter på energiprodukter og elektricitet. Med henblik herpå bør medlemsstaterne kunne overholde EF-minimumsafgiftssatserne ved at indregne den samlede beskatning, der pålægges, i form af alle de indirekte skatter, de har valgt at anvende (med undtagelse af moms).

[...]

(15) Det bør under visse omstændigheder eller på vedvarende basis være muligt at anvende differentierede nationale afgiftssatser for det samme produkt, forudsat at Fællesskabets minimumssatser for beskatning, reglerne for det indre marked og konkurrencereglerne overholdes.

[...]

(24) Medlemsstaterne bør have mulighed for at indrømme visse andre fritagelser eller at anvende lavere afgiftssatser, når det ikke er til skade for et velfungerende indre marked eller medfører konkurrenceforvridning.«

5. Direktivets artikel 1 bestemmer:

»Medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.«

6. Direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), har følgende ordlyd:

»1. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte varer:

[...]

b) varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715.«

7. Direktivets artikel 3 bestemmer:

»Henvisningerne i direktiv 92/12/EØF til »mineralolier« og »punktafgifter«, for så vidt det vedrører mineralolier, fortolkes som alle energiprodukter, elektricitet og nationale indirekte afgifter, der omhandles i henholdsvis dette direktivs artikel 2 og artikel 4, stk. 2.«

8. Artikel 4 i direktiv 2003/96 bestemmer:

»1. De afgiftssatser, medlemsstaterne fastsætter for energiprodukter og elektricitet, der omhandles i artikel 2, må ikke være lavere end de minimumssatser for beskatning, der er fastsat i dette direktiv.

2. I dette direktiv er »afgiftssats« den samlede byrde, der pålægges i form af alle indirekte skatter (undtagen moms), der beregnes direkte eller indirekte af mængden af energiprodukter eller elektricitet ved overgangen til forbrug.«

9. Direktivets artikel 5 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan i følgende tilfælde, under afgiftsmyndighedernes kontrol, anvende differentierede afgiftssatser, når blot de overholder de minimumsafgiftssatser, der er fastsat i dette direktiv, og er forenelige med EU-retten:

– når de differentierede satser hænger direkte sammen med produktkvalitet

– når de differentierede satser afhænger af kvantitative forbrugsniveauer for elektricitet og energiprodukter, der anvendes til opvarmningsformål

– til anvendelse i forbindelse med lokal offentlig passagerbefordring (herunder taxier), affaldsindsamling, de væbnede styrker og den offentlige forvaltning, handicappede samt ambulancer

– mellem erhvervsmæssigt og ikke-erhvervsmæssigt forbrug for de i artikel 9 og 10 omhandlede energiprodukter og elektricitet.«

10. Direktivets artikel 6 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan frit gennemføre de afgiftsfritagelser og -lempelser, der er fastsat i dette direktiv, enten

a) direkte

b) ved at differentiere afgiftssatsen

eller

c) ved at refundere hele den erlagte afgift eller en del heraf.«

11. Samme direktivs artikel 19, stk. 1 og 3, bestemmer:

»1. Ud over bestemmelserne i de foregående artikler, navnlig artikel 5, 15 og 17, kan Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indrømme yderligere fritagelser eller lempelser, hvis særlige politiske hensyn taler herfor.

En medlemsstat, der ønsker at indføre en sådan foranstaltning, underretter Kommissionen herom og forelægger desuden Kommissionen alle relevante og nødvendige oplysninger. Kommissionen tager ved sin behandling af en sådan anmodning blandt andet hensyn til et velfungerende indre marked, behovet for at sikre loyal konkurrence og Fællesskabets sundheds-, miljø-, energi- og transportpolitik.

[...]

3. Finder Kommissionen, at de fritagelser og lempelser, der er omhandlet i stk. 1, ikke længere kan opretholdes, navnlig på grund af illoyal konkurrence eller forvridning af det indre markeds funktion eller på grund af Fællesskabets sundheds-, miljøbeskyttelses-, energi- og transportpolitik, forelægger den Rådet passende forslag. Rådet træffer afgørelse om sådanne forslag med enstemmighed.«

2. Direktiv 2008/118/EF

12. Artikel 1, stk. 1 og 2, i direktiv 2008/118/EF[3] har følgende ordlyd:

»1. I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

a) energiprodukter og elektricitet omfattet af [direktiv 2003/96]

[...]

2. Medlemsstaterne kan lægge yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer til særlige formål, forudsat at disse afgifter er i overensstemmelse med Fællesskabets afgiftsregler for punktafgifter eller moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften, idet disse regler dog ikke omfatter bestemmelser om fritagelser.«

[3] – Rådets direktiv af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12).

B. Spansk ret

13. Artikel 50b i Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (lov nr. 38/1992 om punktafgifter, herefter »loven om punktafgifter«) af 28. december 1992 med overskriften »Afgiftssatser i den selvstyrende region« bestemmer følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen:

»1. De selvstyrende regioner kan indføre en regional sats for afgiften på mineralolier for yderligere at afgiftspåligne de produkter, for hvilke de i litra [...] omhandlede afgiftssatser finder anvendelse, og som forbruges på deres område. Anvendelsen af den regionale afgiftssats sker i overensstemmelse med denne lov og er underlagt de begrænsninger og betingelser, der er fastsat i lovgivningen om finansiering af de selvstyrende regioner.

2. Den regionale afgiftssats, som skal anvendes, svarer til den selvstyrende region, på hvis område det endelige forbrug af de afgiftspålignede produkter finder sted. I denne artikel antages det, at produkterne forbruges på en selvstyrende regions område, når de modtages på et af følgende steder:

[...]«

14. Artikel 50b i loven om punktafgifter var i kraft i regnskabsårene 2013-2018. Den blev ophævet med virkning fra den 1. januar 2019 ved Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (lov nr. 6/2018 om finansloven for 2018) af 3. juli 2018, i hvis begrundelse det bl.a. anføres:

»For så vidt angår punktafgifter er den regionale afgiftssats for mineralolier integreret i den særlige statslige sats med henblik på at sikre markedsenheden på området for brændsel og brændstoffer, uden at denne foranstaltning forringer de selvstyrende regioners finansielle midler, og i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne.«

III. Tvisten i hovedsagen, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

15. Enhederne CLH, TEPSA og SECICAR – logistikoperatører, der er undergivet IEH – indgav afgiftsangivelser for perioden 2013-2015 og overvæltede IEH på DISA. Sidstnævnte driver virksomhed inden for køb, salg, import og engrossalg af olieprodukter.

16. Efter at have erlagt IEH anmodede DISA skatte- og afgiftsmyndigheden om at berigtige de af CLH, TEPSA og SECICAR indgivne afgiftsangivelser og refundere de beløb, der svarede til den regionale yderligere punktafgiftssats for mineralolier, som fastsat af den pågældende selvstyrende region (herefter »den regionale punktafgiftssats for mineralolier« eller »den regionale IEH-sats«).

17. Til støtte for sine krav gjorde DISA gældende, at denne regionale sats som omhandlet i artikel 50b i loven om punktafgifter, der trådte i kraft den 1. januar 2013, var i strid med EU-retten, for så vidt som den var i strid med visse bestemmelser i direktiv 2003/96, navnlig direktivets artikel 5, med den begrundelse, at den ikke svarer til de undtagelser, der er fastsat i denne bestemmelse med hensyn til anvendelsen af differentierede afgiftssatser, og at den er i strid med dette direktivs formål om en ensartet beskatning.

18. Skattemyndigheden afviste disse krav, idet den fandt, at det ikke tilkom den at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt den spanske lovgivning var i strid med EU-retten.

19. Appellanten påklagede dette afslag til Tribunal Económico-Administrativo Central (central ret i første instans i skatteretlige sager, Spanien).

20. Appellanten iværksatte herefter appel til prøvelse af afslaget på sin klage ved afdelingen for forvaltningsretlige sager ved Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager, Spanien), som blev forkastet ved dom af 25. november 2020. Idet Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager) gjorde opmærksom på, at de retlige tvivlsspørgsmål, som fortolkningen af direktiv 2003/96 gav anledning til, kunne foranledige den til at forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse, forkastede denne ret påstanden om refusion af de erlagte beløb med den begrundelse, at DISA ikke havde bevist, at den ikke havde overvæltet disse beløb på andre personer, hvilket kunne anses for ugrundet berigelse fra DISA's side.

21. Appellanten har iværksat kassationsappel til prøvelse af dommen afsagt af Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager) ved den forelæggende ret, Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien).

22. Denne ret har fremhævet, at udfaldet af tvisten i hovedsagen afhænger af fortolkningen af direktiv 2003/96 hvad angår den regionale punktafgiftssats på mineralolier. Den er i denne henseende af den opfattelse, at hverken dette direktiv eller Domstolens praksis giver en klar fortolkning af det pågældende direktivs artikel 5 for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt det er til hinder for, at der i en medlemsstat, i forbindelse med beskatning af energiprodukter og elektricitet, kan indføres afgiftssatser, som er differentieret efter område, for det samme produkt – og på hvilke betingelser.

23. Under disse omstændigheder har Tribunal Supremo (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal direktiv [2003/96], navnlig artikel 5, fortolkes således, at dette direktiv er til hinder for en national bestemmelse såsom artikel 50b i [loven om punktafgifter], som bemyndigede de selvstyrende regioner til at indføre punktafgiftssatser for mineralolier, der var differentieret efter område, med hensyn til samme produkt?«

24. Der er indgivet skriftlige indlæg for Domstolen af appellanten, den spanske regering og Europa-Kommissionen.

IV. Bedømmelse

A. Formaliteten vedrørende det præjudicielle spørgsmål

25. Inden jeg foretager en bedømmelse af den forelæggende rets eneste præjudicielle spørgsmål, er det nødvendigt at tage stilling til den formalitetsindsigelse, som den spanske regering har rejst.

26. Denne regering har således gjort gældende, at det præjudicielle spørgsmål bør afvises, da det er af hypotetisk karakter. Efter dens opfattelse er spørgsmålet om den omhandlede nationale bestemmelses forenelighed med EU-retten ikke blevet drøftet ved de retsinstanser, for hvilke tvisten i hovedsagen tidligere er blevet indbragt, og heller ikke i forbindelse med appellen for den forelæggende ret, eftersom denne oprindeligt var begrænset til spørgsmålet om appellantens kompetence til at anlægge en sag om tilbagebetaling af uberettiget opkrævede beløb.

27. I denne henseende bemærkes, at der ifølge fast retspraksis foreligger formodning for, at spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan alene afvise at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål forelagt af en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten eller vurdering af gyldigheden af en EU-retlig regel savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål [4].

28. I den foreliggende sag har den forelæggende rets spørgsmål imidlertid en direkte forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, for så vidt som den vedrører en anmodning fra appellanten om refusion af beløbet svarende til den regionale tranche med hensyn til IEH, som denne har erlagt, med den begrundelse, at denne tranche er i strid med direktiv 2003/96, navnlig artikel 5. Den forelæggende ret har i øvrigt anført, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen afhænger af fortolkningen af dette direktiv, eftersom den vil være forpligtet til at træffe afgørelse vedrørende påstanden i henhold til den nationale lovgivning om kassationsappel [5]. Endelig fremgår det klart af forelæggelsesafgørelsen – hvilket ikke er bestridt af den spanske regering – at appellantens krav om refusion vedrører en periode, i hvilken artikel 50b i loven om punktafgifter var i kraft.

29. Henset til det ovenstående bør den spanske regerings formalitetsindsigelse afvises.

B. Realiteten

30. Med sit eneste præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om direktiv 2003/96, navnlig artikel 5, er til hinder for en national bestemmelse såsom artikel 50b i loven om punktafgifter, der bemyndigede de selvstyrende regioner til at indføre punktafgiftssatser for mineralolier, der var differentieret efter område, selv om de minimumsafgiftssatser, der kræves i dette direktiv, er overholdt.

1. Indledende bemærkninger

31. Jeg gør indledningsvis opmærksom på, at den foreliggende sag er kendetegnet ved den omstændighed, at den omhandlede nationale bestemmelse tillod de enkelte spanske selvstyrende regioner at fastsætte deres egen regionale punktafgiftssats for mineralolier, som blev lagt til den nationale punktafgiftssats [6].

[4] – Dom af 12.1.2023, DOBELES HES (C-702/20 og C-17/21, EU:C:2023:1, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

[5] – Den forelæggende ret har i denne henseende fremhævet, at DISA ad administrativ vej har anmodet om refusion af de afgiftsbeløb, som er betalt efter den regionale sats for IEH, med henvisning til, at disse var i strid med EU-retten, og at DISA har opretholdt sin påstand for Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager) og for den forelæggende ret.

[6] – Den gældende nationale lovgivning foreskrev to afgiftstrancher, dvs. dels en national tranche med en ensartet sats for hele det nationale område, dels en yderligere regional tranche, hvor satsen blev fastsat af den enkelte selvstyrende region, for mineralolier, der forbruges på dens område.

32. Som det fremgår af beskrivelsen af de nationale retlige rammer i dette forslag til afgørelses punkt 14, ændrede den spanske regering i øvrigt artikel 50b i loven om punktafgifter, som var gældende i Spanien i perioden 2013-2018, idet den afskaffede den yderligere regionale sats fra den 1. januar 2019 [7]. Efter afskaffelsen indførte Kongeriget Spanien en anden ordning for finansiering af de selvstyrende regioner med en ensartet sats for hele det nationale område [8].

2. Hovedelementerne i den harmoniserede beskatningsordning i direktiv 2003/96

33. Det bør anføres, at direktiv 2003/96 ved at fastsætte en harmoniseret beskatningsordning for energiprodukter og elektricitet har til formål – som det fremgår af 2.-5. og 24. betragtning – at fremme et velfungerende indre marked i energisektoren, idet navnlig konkurrenceforvridning skal undgås [9]. Dette direktiv skal således mindske forskellene mellem medlemsstaternes energiafgiftssatser, for så vidt som det er konstateret, at der var tale om en faktor, der kunne modarbejde et velfungerende indre marked [10].

34. For opnå dette formål har EU-lovgiver ikke foretaget en udtømmende, men en delvis harmonisering af reglerne om beskatning af energiprodukter og elektricitet, for så vidt som det pågældende direktiv alene fastsætter harmoniserede minimumsafgiftssatser [11]. Med henblik herpå kræves det, i henhold til direktivets artikel 4, stk. 1, at de afgiftssatser, medlemsstaterne fastsætter for energiprodukter og elektricitet, der omhandles i artikel 2, ikke må være lavere end de minimumssatser for beskatning, der er fastsat i dette direktiv.

35. I erkendelse af, at det er nødvendigt, at medlemsstaterne har den fleksibilitet, som kræves til at udarbejde og iværksætte politikker, der er tilpasset deres nationale situation, og at afgiftsordninger, der indføres i forbindelse med gennemførelsen af direktiv 2003/96, henhører under de enkelte medlemsstater, gav dette direktiv imidlertid medlemsstaterne et råderum og en skønsmargen med hensyn til punktafgifter [12]. Direktivet indeholder således en række bestemmelser (herunder navnlig artikel 5 og 7 samt 15-19), der giver medlemsstaterne mulighed for, på visse betingelser, at indføre differentierede afgiftssatser samt afgiftsfritagelser eller -lempelser for punktafgifter [13].

3. IEH's overensstemmelse med artikel 5 i direktiv 2003/96

36. Hvad angår artikel 5 i direktiv 2003/96 må det fastslås, at denne bestemmelse opregner de tilfælde, hvor medlemsstaterne kan anvende differentierede afgiftssatser for det samme produkt.

7 – Både appellanten og Kommissionen har gjort gældende, at Kongeriget Spanien ophævede bestemmelsen i artikel 50b i loven om punktafgifter som følge af den dialog, der blev indledt/fandt sted mellem denne medlemsstat og Kommissionen, hvor sidstnævnte udtrykte tvivl om, hvorvidt den differentierede regionale sats var forenelig med direktiv 2003/96.

8 – Ifølge Kommissionens bemærkninger anvendes der i henhold til de nye nationale bestemmelser kun én punktafgiftssats for mineralolier, og indtægterne fordeles mellem staten (42%) og de selvstyrende regioner (58%).

9 – Dom af 30.1.2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis), og mit forslag til afgørelse RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkt 25).

10 – Jf. i denne retning fjerde betragtning til direktiv 2003/96 og generaladvokat Richard de la Tours forslag til afgørelse Kommissionen mod Italien (Bidrag til køb af brændstof) (C-63/19, EU:C:2020:596, punkt 78).

11 – Jf. dom af 30.1.2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, præmis 26).

12 – Jf. dom af 30.1.2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

13 – Jf. dom af 30.1.2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, præmis 26), og af 14.1.2021, Kommissionen mod Italien (Bidrag til køb af brændstoffer) (C-63/19, EU:C:2021:18, præmis 75 og den deri nævnte retspraksis).

37. Indledningsvis må det imidlertid konstateres, at anvendelsen af differentierede satser mellem forskellige regioner inden for den samme medlemsstat a priori ikke indgår i de i den nævnte bestemmelse omhandlede tilfælde. Ingen af de tilfælde, der er opregnet i dette direktivs artikel 5, giver således mulighed for at foretage en regional differentiering af punktafgifter. I øvrigt synes anvendelsen af udtrykket »i følgende tilfælde« ved angivelsen af de tilfælde, hvor der ifølge denne bestemmelse kan anvendes differentierede afgiftssatser, ikke at levne nogen tvivl om, at der er tale om en udtømmende opregning af de tilfælde, hvor medlemsstaterne kan anvende differentierede afgiftssatser for det samme produkt [14]. Desuden fremgår denne fortolkning ligeledes af 15. betragtning til dette direktiv, der anfører, at »[d]et [...] *under visse omstændigheder* eller på vedvarende basis [bør] være muligt at anvende differentierede nationale afgiftssatser for det samme produkt, forudsat at Fællesskabets minimumssatser for beskatning, reglerne for det indre marked og konkurrencereglerne overholdes« [15].

38. I denne henseende synes Domstolens praksis ligeledes at have bekræftet, at de tilfælde, der er opregnet i artikel 5 i direktiv 2003/96, er udtømmende, idet den har præciseret, at denne bestemmelse fastsætter differentierede afgiftssatser i visse tilfælde, som er »*udtømmende opregnet* i bestemmelsen« [16].

39. Som den forelæggende ret med rette anfører, skal det imidlertid konstateres, at Domstolens nuværende praksis vedrørende direktiv 2003/96, navnlig direktivets artikel 5, ikke udtrykkeligt har behandlet spørgsmålet om ensartede punktafgiftssatser for det samme produkt og den samme anvendelsesmåde inden for en medlemsstat.

40. Selv om Kommissionen inden for rammerne af to traktatbrudssager, hvor denne anså territorialt differentierede punktafgiftssatser svarende til dem, der er omhandlet i tvisten i hovedsagen, for omtvistede, henset til direktiv 2003/96 [17], og spørgsmålet om, hvorvidt dette direktiv tillod en sådan regional differentiering eller ej, blev drøftet mellem parterne, tog Domstolen ikke udtrykkeligt stilling til dette spørgsmål i de pågældende domme. I dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig fastslog Domstolen således blot, at Den Franske Republik havde tilsidesat sine forpligtelser, idet den ikke inden for den fastsatte frist havde tilpasset sit system for beskatning af elektricitet til direktiv 2003/96. Det samme var tilfældet i dommen i sagen Kommissionen mod Italien (Bidrag til køb af brændstoffer), hvori det ikke var nødvendigt, at Domstolen tog stilling til dette spørgsmål, idet den fandt, at det af Kommissionen hævdede traktatbrud ikke var blevet godtgjort af denne [18].

[14] – En læsning af de forskellige sprogversioner af direktiv 2003/96 synes at bekræfte, at direktivets artikel 5 indeholder en udtømmende liste over de tilfælde, hvor medlemsstaterne kan indføre differentierede afgiftssatser for det samme produkt. Hvad dette angår gør jeg opmærksom på, at der tilsyneladende ikke er nogen væsentlige forskelle i de forskellige sprogversioner af denne bestemmelse med hensyn til anvendelsen af det franske udtryk »dans les cas suivants« [(på dansk »i følgende tilfælde«)], som er oversat til »in den folgenden Fällen« i den tyske sprogversion, »στις ακόλουθες περιπτώσεις« i den græske sprogversion, »in the following cases« i den engelske sprogversion og »nei seguenti casi« i den italienske sprogversion.

[15] – Min fremhævelse.

[16] – Jf. i denne retning dom af 2.6.2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 29), og af 16.11.2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, præmis 47). Ganske vist anvendte Domstolen i præmis 23 i sin dom af 22.12.2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), udtrykket »*i visse tilfælde, som er angivet* i denne artikel«, uden at anvende ordet »*udtømmende*«, men dette ord blev gentaget i præmis 47 i dens nyere dom af 16.11.2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). Min fremhævelse.

[17] – Jf. i denne retning de sager, der gav anledning til dom af 25.10.2012, Kommissionen mod Frankrig (C-164/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2012:665), og af 14.1.2021, Kommissionen mod Italien (Bidrag til køb af brændstof) (C-63/19, EU:C:2021:18).

[18] – Det fremgår imidlertid af generaladvokat Richard de la Tours konstateringer i punkt 80 i hans forslag til afgørelse i denne sag, at »det [var] ubestridt mellem parterne [(herunder Kongeriget Spanien, som var interveneret til støtte for Den Italienske Republik)], at direktiv 2003/96 kræver, at der anvendes ensartede minimumsafgiftssatser for produkter og anvendelsesmåder på hele en medlemsstats område« (C-63/19, EU:C:2020:569).

41. Det præjudicielle spørgsmål, som er stillet i den foreliggende sag, lægger op til to mulige fortolkninger: for det første den fortolkning, som den spanske regering har gjort gældende, hvorefter artikel 5 i direktiv 2003/96 ikke er til hinder for, at der findes afgiftssatser for energiprodukter, som er differentieret efter region, forudsat at disse satser overholder de minimumssatser, som er fastsat i dette direktiv, og for det andet den fortolkning, som støttes af appellanten og Kommissionen, hvorefter den forpligtelse til at anvende ensartede afgiftssatser for det samme produkt på hele en medlemsstats område, som følger af artikel 5 i direktiv 2003/96, gælder, uanset om minimumsafgiftssatserne fastsat i dette direktiv overholdes.

42. Af de følgende grunde er det min opfattelse, at den sidstnævnte fortolkning bør foretrækkes.

43. For det første skal det erindres, at selv om beskatning af energiprodukter og elektricitet kun er et delvist harmoniseret område, og direktiv 2003/96 indrømmer medlemsstaterne en vis fleksibilitet og et vist råderum ved gennemførelsen af politikker, der er tilpasset den nationale situation, er der ikke desto mindre grænser for dette råderum. Følgelig kan medlemsstaternes mulighed for at indføre differentierede afgiftssatser, afgiftsfritagelser eller punktafgiftslempelser kun gennemføres under streng overholdelse af de betingelser, der er opstillet i dette direktivs relevante bestemmelser. Uden en sådan afgrænsning ville dette direktiv således være helt uden mening.

44. Artikel 5 i direktiv 2003/96 indeholder ikke en undtagelse fra denne afgrænsningslogik, for så vidt som selve ordlyden af denne bestemmelse vidner om lovgivers hensigt om at afgrænse det råderum, som medlemsstaterne har til at anvende forskellige satser på det samme produkt, uanset om minimumsafgiftssatserne i dette direktiv er overholdt [19]. I modsætning til, hvad den spanske regering har hævdet, giver dette direktiv således ikke medlemsstaterne en absolut frihed til at fastsætte de differentierede afgiftssatser, som de finder passende, alene med henvisning til, at den anvendte sats stadig er højere end den krævede minimumssats. En sådan fortolkning ville fratage artikel 5 i direktiv 2003/96 enhver eksistensberettigelse. Jeg deler derfor den opfattelse, som generaladvokat Richard de la Tour gav udtryk for i sit forslag til afgørelse Kommissionen mod Italien (Bidrag til køb af motorbrændstof) (C-63/19, EU:C:2020:596, punkt 82), nemlig at en medlemsstat kun kan fravige princippet om ensartet beskatning af produkter og anvendelsesmåder, såfremt det udtrykkeligt er fastsat i direktiv 2003/96.

45. Det skal i øvrigt præciseres, at artikel 5 ikke er den eneste bestemmelse i direktiv 2003/96, der tillader forskelle på skatte- og afgiftsområdet inden for den samme medlemsstat. Direktivets artikel 19 tillader således medlemsstaterne at indføre differentierede afgiftssatser ved brug af yderligere fritagelser eller lempelser, hvis særlige politiske hensyn taler herfor, forudsat at Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen ikke modsætter sig dette. Det må i denne forbindelse konstateres, at Rådet allerede i medfør af denne bestemmelse har givet tilladelse til en række lempelser af punktafgifter til fordel for regioner eller specifikke områder i en medlemsstat [20].

46. Kommissionen og appellanten er af den opfattelse, at en medlemsstat for at anvende en differentieret sats i en bestemt region skal henvise til artikel 19 i direktiv 2003/96 og anmode om en tilladelse efter denne bestemmelse, hvorimod den spanske regering, uden at udtale sig om

[19] – Jf. i denne retning dom af 16.11.2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, præmis 46 og 47).

[20] – Jf. i denne retning Rådets gennemførelsesafgørelse 2011/38/EU af 18.1.2011 om bemyndigelse af Frankrig til at anvende reducerede afgiftsniveauer for brændstoffer efter artikel 19 i direktiv 2003/96/EF (EUT 2013, L 19, s. 15), Rådets gennemførelsesafgørelse 2013/193/EU af 22.4.2013 om tilladelse for Den Franske Republik til at anvende differentierede afgiftsniveauer på motorbrændstoffer efter artikel 19 i direktiv 2003/96/EF (EUT 2013, L 113, s. 15) og Rådets gennemførelsesafgørelse 2016/358/EU af 8.3.2016 om bemyndigelse af Den Franske Republik til at anvende nedsatte afgiftssatser på benzin og dieselolie, der anvendes som motorbrændstof, jf. artikel 19 i direktiv 2003/96/EF (EUT 2016, L 67, s. 35).

kravet om at opnå en sådan tilladelse, har gjort gældende, at den omstændighed, at der gives tilladelse til afgiftslempelser efter direktivets artikel 19, i sig selv er tilstrækkelig til at godtgøre, at direktivet tillader regionale forskelle.

47. Selv om det ikke klart fremgår af selve ordlyden af artikel 5 i direktiv 2003/96, at den ordning med tilladelse, som er fastsat i denne bestemmelse, alene omfatter tilfælde, hvor den differentierede beskatning følger af en fritagelse eller lempelse, der går ud over minimumsafgiftssatserne, eller hvis denne artikel ligeledes omfatter situationer som den i hovedsagen omhandlede, hvor den differentierede regionale afgift fortsat er højere end minimumsafgiftssatserne, forholder det sig ikke desto mindre således, at en medlemsstat for at kunne påberåbe sig denne mulighed under alle omstændigheder er forpligtet til at indhente en forudgående tilladelse fra Rådet i overensstemmelse med direktivets artikel 19, hvilket den spanske regering ikke har gjort i det foreliggende tilfælde.

48. For det andet er det nødvendigt at analysere den spanske regerings argument om, at artikel 50b i loven om punktafgifter – som et udtryk for de selvstyrende regioners politiske autonomi, der er anerkendt i den spanske forfatning og beskyttet ved artikel 4, stk. 2, TEU [21] – begrunder den fortolkning af direktiv 2003/96, som denne regering er fortaler for.

49. Det skal i denne henseende erindres, at kompetencefordelingen inden for en medlemsstat er omfattet af beskyttelsen i artikel 4, stk. 2, TEU, hvorefter Unionen er forpligtet til at respektere medlemsstaternes nationale identitet, som den kommer til udtryk i deres grundlæggende politiske og forfatningsmæssige strukturer, herunder regionalt og lokalt selvstyre [22]. I øvrigt fremgår det af Domstolens faste praksis, at hver enkelt medlemsstat frit kan delegere sin kompetence på internt niveau og gennemføre de af Fællesskabets retsakter, der ikke er umiddelbart anvendelige, ved foranstaltninger truffet af regionale eller lokale myndigheder, såfremt denne kompetencefordeling muliggør en korrekt gennemførelse af de pågældende fællesskabsretsakter [23].

50. Det må imidlertid fastslås, at ingen af bestemmelserne i direktiv 2003/96, herunder artikel 5 (selv når direktivet fortolkes som foreslået i dette forslag til afgørelses punkt 44) kan rejse tvivl om de principper, der er anerkendt i artikel 4, stk. 2, TEU. Ved at fastsætte en række bestemmelser, der giver medlemsstaterne mulighed for, på visse betingelser, at fravige de minimumstakster, som foreskrives i direktivet, tilsigter dette i det væsentlige ikke alene at tage hensyn til medlemsstaternes skatte- og afgiftsmæssige traditioner, men også at tillade dem at gennemføre politikker, som er tilpasset den nationale situation [24]. Det er således min opfattelse, at en medlemsstat ikke kan gøre beskyttelsen i artikel 4, stk. 2, TEU gældende og bl.a. påberåbe sig sin interne organisation og kompetencefordelingen med henblik på at begrunde en tilsidesættelse af EU-retten. I øvrigt kan ikke alle afgiftsmæssige differentieringer på regionalt plan, uanset deres betydning, fortolkes som et udtryk for en medlemsstats nationale identitet eller ubetinget begrundes som sådan. Det kan i givet fald kun forholde sig anderledes hvis alle selvstændige regioner i henhold til forfatningen havde mulighed for at fastsætte helt forskellige skatte- og afgiftsordninger, der er defineret selvstændigt heri.

[21] – Den spanske regering har gjort gældende, at den ordning, der er indført, og som hviler på principperne om autonomi og fiskalt medansvar, giver de selvstyrende regioner beføjelse til at fastsætte niveauet for visse former for beskatning, og at den regionale IEH-sats finansierer de selvstyrende regioners kompetencer, som omfatter forvaltningen af centrale offentlige tjenesteydelser inden for sundhed, uddannelse og sociale tjenesteydelser.

[22] – Dom af 21.12.2016, Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

[23] – Dom af 16.7.2009, Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

[24] – Jf. i denne retning dette forslag til afgørelses punkt 43-46.

51. For det tredje har direktiv 2003/96 til formål at fremme et velfungerende indre marked i energisektoren. Selv om dette direktiv, principielt, giver mulighed for at anvende forskellige satser mellem medlemsstaterne (når blot minimumssatserne overholdes), vil det kunne skade et velfungerende indre marked, hvis det anerkendes, at de enkelte medlemsstater, uden nogen begrænsninger eller kontrolmekanismer, kan anvende differentierede satser inden for deres eget område og i deres forskellige regioner, selv når disse overholder minimumssatserne, da det vil medføre yderligere fragmentering og dermed bringe de frie varebevægelser i fare, uden at risikoen for skattesvig i øvrigt kan udelukkes.

52. For det fjerde bestemmes det i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, som regulerer den generelle ordning for punktafgifter, at punktafgiftspligtige varer kan pålægges andre indirekte skatter. Sammenholdt med visse bestemmelser i direktiv 2003/96, som udtrykkeligt giver medlemsstaterne mulighed for at beskatte elektricitet og energiprodukter sammen med andre afgifter [25], giver denne artikel ifølge den spanske regering mulighed for at opkræve en yderligere afgift som IEH.

53. Det skal dog erindres, at selv om artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 giver medlemsstaterne mulighed for at pålægge punktafgiftspligtige varer indirekte afgifter, der ikke er punktafgifter, kan de kun gøre dette, såfremt to kumulative betingelser er opfyldt. Sådanne afgifter skal dels opkræves med henblik på *særlige formål*, dels skal de være i overensstemmelse med Unionens afgiftsregler for punktafgifter eller moms for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften [26].

54. Hvad nærmere bestemt angår kriteriet om det særlige formål fremgår det af Domstolens faste praksis, at selv om det ikke er nødvendigt, at indtægterne fra en tillægsafgift allokeres til det forfulgte særlige formål, skal den pågældende afgift, for så vidt angår dens struktur, herunder beregningsgrundlaget eller afgiftssatsen, være udformet på en sådan måde, at den påvirker de afgiftspligtiges adfærd i en retning, der gør det muligt at realisere det påberåbte særlige formål, f.eks. ved at pålægge de omhandlede produkter en høj afgift for at søge at begrænse anvendelsen heraf eller ved at tilskynde til anvendelse af andre produkter, hvis virkninger er mindre skadelige i forhold til det forfulgte formål [27].

55. Det er imidlertid ikke muligt på grundlag af sagens akter som forelagt for Domstolen at fastslå, i hvilket omfang indtægterne fra den yderligere tranche skal anvendes til et særligt formål, eller om denne afgift er udformet på en sådan måde, at det er muligt at realisere det påberåbte særlige formål (såfremt der foreligger et sådant formål). Dette synes dog ikke at være tilfældet med IEH. Som det fremgår af den spanske regerings skriftlige indlæg, er formålet med den regionale IEH-sats en generel finansiering af de selvstyrende regioners beføjelser, således at regionerne efterfølgende kan råde over disse indtægter på regionalt plan inden for de områder, som de har valgt.

56. For det femte og sidste synes Domstolens nyere praksis vedrørende anvendelsen af direktiv 2003/96 at tale imod anvendelsen af en differentieret afgift efter område inden for den samme medlemsstat [28]. Selv om direktiv 2003/96 giver medlemsstaterne mulighed for at indføre differentierede afgiftssatser og afgiftsfritagelser eller -lempelser, kræver Domstolens praksis, at det

[25] – Den spanske regering har i denne forbindelse henvist til niende og tiende betragtning til direktiv 2003/96 og til direktivets artikel 4.

[26] – Kendelse af 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, præmis 21 og 22).

[27] – Jf. i denne retning dom af 22.6.2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, præmis 46), og mit forslag til afgørelse f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, punkt 49-51).

[28] – Jf. dom af 9.9.2021, Hauptzollamt B (Fakultativ afgiftslempelse) (C-100/20, EU:C:2021:716, præmis 31-34).

skøn, som medlemsstaterne råder over i medfør af dette direktivs relevante bestemmelser (herunder artikel 5) udøves under overholdelse af EU-retten og de generelle EU-retlige principper, herunder bl.a. ligebehandlingsprincippet [29]. Dette fremgår i øvrigt af selve ordlyden af dette direktivs artikel 5, som udtrykkeligt bestemmer, at de differentierede afgiftssatser kan anvendes, »når blot de [...] er forenelige med EU-retten«.

57. Jeg gør i denne henseende opmærksom på, at ligebehandlingsprincippet kræver, at ensartede forhold ikke behandles forskelligt, og at forskellige forhold ikke behandles ensartet, medmindre en sådan behandling er objektivt begrundet [30]. Bortset fra det tilfælde, hvor dette er objektivt begrundet, hvilket ikke synes at være tilfældet i den foreliggende sag, kan den umiddelbart sammenlignelige situation for to afgiftspligtige producenter af mineralolier i den samme medlemsstat, ikke behandles ensartet, hvis de pålægges forskellige afgiftssatser alene på grundlag af et geografisk kriterium, uden at denne behandling er objektivt begrundet.

58. På baggrund af det ovenstående skal den forelæggende rets spørgsmål besvares således, at direktiv 2003/96, navnlig artikel 5, skal fortolkes således, at det er til hinder for, at medlemsstaterne fastsætter en regional differentieret punktafgiftssats for kulbrintebrændstoffer, som ville føre til anvendelsen af forskellige regionale afgiftssatser for det samme produkt og den samme anvendelsesmåde, ud over de tilfælde, der er udtømmende opregnet i dette direktiv.

V. Forslag til afgørelse

59. På grundlag af det ovenfor anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, som Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien) har forelagt, således:

»Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet, særlig artikel 5,

skal fortolkes således, at

det er til hinder for, at medlemsstaterne fastsætter en regional differentieret punktafgiftssats for kulbrintebrændstoffer, som ville føre til anvendelsen af forskellige regionale afgiftssatser for det samme produkt og den samme anvendelsesmåde, ud over de tilfælde, der er udtømmende opregnet i dette direktiv.«

[29] – Jf. i denne retning dom af 9.9.2021, Hauptzollamt B (Fakultativ afgiftslempelse) (C-100/20, EU:C:2021:716, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis), og generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Hauptzollamt B (Fakultativ afgiftslempelse) (C-100/20, EU:C:2021:387, punkt 73 og 74).

[30] – Dom af 30.1.2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis), og af 9.9.2021, Hauptzollamt B (Fakultativ afgiftslempelse) (C-100/20, EU:C:2021:716, præmis 32-34).