

Mål C-743/22**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

1 december 2022

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunal Supremo (Spanien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

15 november 2022

Klagande:

DISA SUMINISTROS Y TRADING, S.L.U.

Motpart:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

Saken i det nationella målet

Punktskatt på mineraloljor – Regional skattesats – Ansökan om rättelse av självdeklarationer och återbetalning av belopp vilkas inbetalning var felaktig på grund av bristande efterlevnad av unionsrätten – Ansökan från den skattskyldiga person som är betalningsskyldig för skatten som övervältrats i enlighet med lagen – Förfaranderegler – Bevis för obehörig vinst

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande – Artikel 267 FEUF – En nationell bestämmelses förenlighet med direktiv 2003/96/EG – Skattesats som endast tillämpas inom en autonom regions territorium

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Ska 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, tolkas så, att det utgör hinder för nationell lagstiftning, såsom artikel 50 ter i Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (lag 38/1992 av den 28 december 1992 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?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet: artiklarna 4, 5 och 6.

Dom av den 2 oktober 2003, Weber's Wine World m.fl., C-147/01, EU:C:2003:533, punkterna 115 och 116.

Dom av den 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punkterna 29 och 30.

Dom av den 6 oktober 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, punkt 17.

Dom av den 20 oktober 2011, Danfoss och Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674.

Dom av den 6 september 2011, Lady & Kid m.fl., C-398/09, EU:C:2011:540, punkt 20.

Dom av den 14 januari 1997, Comateb m.fl., C-192/95– C-218/95, EU:C:1997:12, punkt 22.

Beslut av den 7 februari 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punkt 40.

Dom av den 25 oktober 2012, kommissionen/Frankrike, C-164/11, ej publicerad, EU:C:2012:665.

Dom av den 14 januari 2021, kommissionen/Italien (Bidrag till inköp av bränsle), C-63/19, EU:C:2021:18.

Dom av den 25 juli 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587.

Anförda nationella bestämmelser

Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en su versión modificada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (Lag 38/1992 av den 28 december 1992 om punktskatter, i dess lydelse enligt lagen om statsbudgeten för 2012).

Artikel 50 ter:

”1. De autonoma regionerna får fastställa en regional skattesats för punktskatten på mineraloljor för att påföra en kompletterande skatt på produkter ... som 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 inom vars territorium den slutliga konsumtionen av de beskattade produkterna äger rum. ...

3. De skattskyldiga personerna [ägarna till de anläggningar från vilka produkterna vidareänds till en annan autonom region än den där anläggningarna är belägna] har rätt att från den skatt som ska betalas ... dra av de belopp som är hänförliga till tillämpningen av den regionala skattesatsen och som de tidigare har burit genom övervältring eller som inbegripits i priset. Om det avdragsgilla skattebeloppet för en viss beskattningsperiod överstiger den skatt som ska betalas, har den skattskyldiga personen rätt att få skillnaden återbetalad eller kvittad enligt villkor som ska fastställas i förordning. ...”

Denna artikel upphävdes med verkan från och med den 1 januari 2019 genom Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (lagen om statsbudgeten för 2018), så att den regionala skattesatsen integrerades i den statliga punktskattesatsen ”för att 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”.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (Lag 22/2009 av den 18 december 2009 om reglering av de autonoma regionernas finansieringssystem) (i den lydelse som gäller från och med 2013).

Artikel 44: ”Avkastningen av den regionala skattesatsen för mineraloljor som uppkommit på en autonom regions territorium ska överföras till den autonoma regionen.”

Enligt den sjunde övergångsbestämmelsen i den lagen ersatte den regionala delen av punktskatten på mineraloljor den regionala delen av den tidigare skatten på detaljhandelsförsäljning av vissa mineraloljor, som avskaffades den 31 december 2012.

Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. (Allmän förordning om genomförande av lag 58/2003 av den 17 december 2003 om omprövning och administrativa överklaganden) (godkänd genom kungligt dekret 520/2005 av den 13 maj 2005).

Artikel 14: ”1. Följande personer eller enheter har rätt att kräva återbetalning av felaktiga inbetalningar:

...

c) Om den felaktiga betalningen avser skatter eller avgifter för vilka det finns en rättslig skyldighet att övervältra skatten eller avgiften ... den person eller enhet som har burit den övervältrade kostnaden.

2. Följande personer eller enheter ska ha rätt att få återbetalning av inbetalningar som förklarats vara felaktiga:

c) Den person eller enhet som har burit den övervältrade kostnaden, när den felaktiga inbetalningen avser skatter eller avgifter som enligt lag måste övervältras på andra personer eller enheter. ...”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Bolaget DISA, SUMINISTROS Y TRADING, SL. (nedan kallat DISA) ansökte hos den spanska skattemyndigheten (nedan kallad skattemyndigheten) om rättelse av de självdeklarationer som lämnats in av olika skattskyldiga personer när det gäller punktskatten på mineraloljor (nedan kallad punktskatten) för åren 2013–2015, i DISA:s egenskap av skattskyldig person på vilken de deklarerade skattebeloppen övervältrats, vad gäller den regionala delen av punktskatten. DISA ansökte även om återbetalning av de belopp som inbetalats härvidlag, med motiveringen att den regionala delen av punktskatten stred mot unionsrätten.
- 2 Dessa ansökningar avslogs av skattemyndigheten genom beslut som DISA överklagade till Tribunal Económico-Administrativo Central, vilken ogillade DISA:s överklagande genom ett tyst beslut. DISA väckte talan vid Audiencia Nacional mot nämnda tysta beslut. Denna talan ogillades genom en dom av den 25 november 2020. DISA har överklagat den sistnämnda domen till Tribunal Supremo, som är den hänskjutande domstolen.
- 3 När det gäller bakgrunden till det nationella målet är det ett av flera överklaganden som är anhängiga vid Tribunal Supremo och som riktar sig mot den regionala delen av punktskatten – det vill säga. den del av skattesatsen som är tillämplig inom en autonom regions territorium – i vilka överklaganden det åberopats att den regionala delen av punktskatten strider mot unionsrätten. När det gäller frågan om vem som kan ansöka om återbetalning av en skatt på grund av att den strider mot EU-rätten och vilket förfarande som då ska användas, har i vissa av dessa överklaganden återbetalning av en skatt på grund av felaktiga inbetalningar begärts hos skattemyndigheterna av tredje män som står utanför det skatterättsliga förhållandet och som i egenskap av köpare av bränslet hävdade att de hade burit skattebördan genom en höjning av priset. I överklagandeförfarande nr 1908/20 fann den domstol som prövade ärendet i första instans att en sådan

ansökan kunde tas upp till prövning, medan den domstol som prövade ärendet i första instans i överklagandeförfarande nr 1902/21 däremot kom till en annan slutsats. Sistnämnda domstol ansåg att den tredje man som står utanför det rättsliga och skattemässiga förhållandet inte kunde inleda ett skatteförfarande för återbetalning av felaktiga inbetalningar, utan var tvungen att inleda ett civilrättsligt förfarande mot säljaren eller, i förekommande fall, väcka skadeståndstalan mot staten för åsidosättande av unionsrätten, förutsatt att denna tredje man kunde visa att det förelåg ett orsakssamband mellan skattebestämmelsen och den ekonomiska skada som lidits.

- 4 Den hänskjutande domstolen påpekar att även om Europeiska unionens domstol har slagit fast att en medlemsstat är skyldig att återbetala skatter som uppburits i strid med unionsrätten (dom av den 14 juni 2017, *Compass Contract Services*, C-38/19, punkt 29), reglerar unionsrätten inte förfarandena för att genomföra en sådan återbetalning. Det ankommer således på varje medlemsstat att fastställa villkoren för sådana ansökningar. Dessa villkor måste vara förenliga med likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen (dom av den 6 oktober 2005, *Mytravel*, C-291/03, punkt 17), vilket dock är kriterier som inte varit föremål för diskussion i förevarande mål. Som ett uttryck för denna processuella autonomi ger i Spanien artikel 14 i Allmän förordning om genomförande av lag 58/2003 av den 17 december 2003 om omprövning och administrativa överklaganden den person som har burit kostnaden av en övervältrad skatt som var otillåten, såsom en part i det skatterättsliga förhållandet, *rätt att begära och erhålla* återbetalning av dessa belopp. DISA uppfyller villkoret att vara den enhet som burit bördan av punktskatten, vilken andra skattskyldiga personer övervältrat på den, och bolaget har därför enligt spansk lag rätt att hos skattemyndigheten *begära* både rättelse av självdeklarationen och återbetalning av de belopp som övervältrats och, i förekommande fall, att *erhålla* återbetalning, om de krav som ställs i lagstiftning och rättspraxis är uppfyllda, genom skatteförfarandet för återbetalning av felaktiga inbetalningar.
- 5 Denna slutsats motsägs inte av den hänvisning som Abogado del Estado (statens juridiska ombud) har gjort till den begäran om förhandsavgörande från en italiensk domstol som föranlett målet C-316/22, *Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA/A2A Energia SpA m.fl.*, vilket enligt Abogado del Estado bör leda till att förevarande nationella mål vilandeförklaras, utan att det är nödvändigt att begära ett förhandsavgörande innan EU-domstolen har besvarat den italienska domstolens frågor. I nämnda mål har slutkonsumenten inte getts rätt att kräva återbetalning direkt från staten av den skatt som felaktigt betalats, utan har endast möjlighet att väcka en civilrättslig talan gentemot den skattskyldiga personen, EU-domstolen har i sin rättspraxis godtagit att när det väl har fastställts att skatten har övervältras på slutkonsumenten (köparen) kan medlemsstaten i princip vägra att återbetala skatten med motiveringen att det inte är köparen som har betalat skatten till skattemyndigheterna, under förutsättning att köparen - om denne faktiskt bär den ekonomiska bördan - i enlighet med nationell rätt kan väcka talan mot den skattskyldiga personen (eller den är skyldig att inbetala skatten) och att det i praktiken inte är omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från den

sistnämnda för den skada som köparen har lidit —särskilt om den skattskyldiga personen är insolvent – i vilket fall köparen kan vända sig direkt till skattemyndigheterna med sin begäran om återbetalning (dom av den 20 oktober 2011 i mål C-94/10, Danfoss A/S). Det ankommer enbart på den nationella domstolen att bedöma om denna civilrättsliga talan – och i slutändan om det nationella civilrättsliga förfarandet – gör det omöjligt eller orimligt svårt att utöva denna rättighet.

- 6 När det gäller tvivlen på principen om obehörig vinst som ett undantag från skyldigheten att återbetala skatter som tagits ut i strid med unionsrätten, hävdar förvisso DISA att den spanska lagstiftningen, närmare bestämt artikel 14 i Allmän förordning om genomförande av lag 58/2003 av den 17 december 2003 om omprövning och administrativa överklaganden, inte kräver något bevis för att återbetalningen av den olagliga skatten inte kommer att leda till obehörig vinst. Den hänskjutande domstolen erinrar emellertid om EU-domstolens rättspraxis i detta avseende, enligt vilken den direkta övervältringen av en otillåten skatt eller avgift på köparen utgör det enda undantaget från rätten till återbetalning av en skatt eller avgift som har tagits ut i strid med unionsrätten (dom av den 6 september 2011, Lady & Kid m.fl., C-398/09, EU:C:2011:540, punkt 20). Om näringsidkaren erhöll återbetalning av det skatte- eller avgiftsbelopp som denne redan har uppburit av köparen, skulle detta nämligen för näringsidkaren motsvara en dubbel betalning som kan betraktas som en obehörig vinst, utan att de konsekvenser som skattens eller avgiftens rättsstridighet får för köparen för den skull rättas till (dom av den 14 januari 1997, Comateb m.fl., C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punkt 22). Det åligger dessutom de nationella myndigheterna och domstolarna att förhindra att en sådan obehörig vinst uppkommer, även om den nationella lagstiftningen inte innehåller några bestämmelser om detta (beslut av den 7 februari 2022 i mål C-460/21, Vapo Atlantic, ECLI:EU:C:2022:83, punkt 40).
- 7 Med hänsyn till att den faktiska övervältringen, helt eller delvis, beror på olika faktorer som är specifika för varje affärstransaktion och att det i slutändan är en sakfråga som ska prövas av den nationella domstolen, är det inte nödvändigt att ställa en tolkningsfråga om principen om obehörig vinst vad gäller hur den utgör hinder för återbetalningsskyldigheten. Frågan om obehörig vinst kommer att bedömas i domen i förevarande nationella mål, med hänsyn till de särskilda omständigheterna i det aktuella fallet och till EU-domstolens omfattande praxis på området.

Parternas huvudargument

- 8 Till stöd för sin talan har DISA anfört att den regionala punktskattesats som fastställs i artikel 50 ter i lag 38/1992 om punktskatter, som gäller sedan den 1 januari 2013, inte var förenlig med unionsrätten, eftersom den stred mot vissa bestämmelser i direktiv 2003/96. Enligt DISA måste skattebördan för punktskatten för en viss produkt och användning vara identisk inom hela det

nationella territoriet, utan att det finns några regionala skillnader. DISA anser att det följer av artikel 5 i direktiv 2003/96 att medlemsstaterna endast får tillämpa differentierade skattesatser i de fall som uttryckligen anges i direktivet och inte i några andra fall. Enligt DISA utgör införlivandet av denna regionala skattesats för punktskatten i den statliga punktskattesatsen, efter upphävandet av artikel 50 ter i lagen om punktskatter med verkan från och med den 1 januari 2019, till följd av ett klagomål som lämnats in till kommissionen, ett tyst erkännande från lagstiftarens sida av att de differentierade regionala skattesatserna för punktskatten stred mot unionsrätten. Vidare har DISA hävdade att enligt kommissionens tidigare generaldirektör för skatter och tullar, Michel Aujean, ”förefaller det i detta läge, på grundval av tillgänglig information, som om den grundläggande principen om enhetliga harmoniserade punktskatter inte skulle respekteras om dessa skatter differentierades på grundval av autonom region” (citerat i *Informe sobre la Reforma del Sistema de la Financiación Autonómica. Comisión para el Estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicables a partir de 2002* (Rapport om reformen av systemet för finansiering av de autonoma regionerna. Kommissionen för att undersöka och föreslå ett nytt finansieringssystem för de autonoma regionerna som ska tillämpas från och med 2002). DISA hävdar också att slutsatserna som drogs i EU-domstolens dom av den 25 oktober 2012, kommissionen/Frankrike, C-164/11, är analogt tillämpliga i förevarande fall. I nämnda dom fann EU-domstolen att Frankrike hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt direktiv 2003/96 genom att ha kvar ett system med regional beskattning som kunde leda till skillnader i elpriset. Slutligen har DISA, med hänvisning till generaladvokaten Jean Richard de la Tours förslag till avgörande i mål C-63/19, hävdade att principen om nationell enhetlighet är tillämplig på harmoniserade punktskatter, varför skattebördan för en viss produkt och användning måste vara identisk inom hela det nationella territoriet, utan regionala skillnader.

- 9 Med hänsyn till unionsrättens betydelse för den aktuella tvisten uppmanade den hänskjutande domstolen parterna att ur olika synvinklar yttra sig angående huruvida den regionala skattesatsen för punktskatten är förenlig med unionsrätten mot bakgrund av direktiv 2003/96.
- 10 I sitt yttrande hävdade DISA sammanfattningsvis att det inte var nödvändigt att hänskjuta en tolkningsfråga eftersom den regionala skattesatsen för punktskatten enligt EU-domstolens praxis strider mot artikel 5 i direktiv 2003/96, jämförd med artiklarna 4, 14, 15, 17 och 19 i samma direktiv. En skattesats som är differentierad utifrån autonom region strider mot principen om nationell enhetlighet, enligt vilken punktskattesatsen för en viss produkt och användning måste vara densamma inom hela det nationella territoriet, utan regionala skillnader.
- 11 Även spanska statens företrädare hävdade att det inte var nödvändigt att hänskjuta en tolkningsfråga. För det första diskuterades frågan om huruvida den regionala skattesatsen för punktskatten är förenlig med unionsrätten inte i överklagandet eller i första instans, och det är en hypotetisk fråga. För det andra följer det varken

av artikel 5 i direktiv 2003/96, eller av någon annan bestämmelse i detta direktiv, eller av rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG att det är nödvändigt att fastställa enhetliga skattesatser inom varje medlemsstat, utan endast minimiskattesatser. För det tredje är fastställandet av den regionala skattesatsen ett uttryck för den finansiella aspekten av politiskt självbestämmande, som garanteras de autonoma regionerna i den spanska konstitutionen och som skyddas av artikel 4.2 FEUF. För det fjärde äventyras inte den inre marknadens funktion av att de autonoma regionerna fastställer regionala skattesatser för ytterligare beskattning av vissa av de produkter som anges i artikel 50 ter i lagen om punktskatter.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 12 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel angående huruvida den regionala delen av punktskatten är förenlig med unionsrätten.
- 13 I de överklaganden som gjorts avseende samma frågeställning har ingen av domstolarna i första instans uttalat sig i frågan, eftersom diskussionen alltid har handlat om huruvida det förfarande som valts för återbetalning av felaktiga inkomster varit korrekt. I sin dom av den 25 november 2020, som har överklagats, medgav Audiencia Nacional att det var lämpligt med en begäran om förhandsavgörande för att undanröja de rättsliga tvivlen om tolkningen av direktiv 2003/96. Audiencia Nacional begränsade sig dock till att avslå ansökan om återbetalning av de belopp som DISA betalat, med hänvisning till att DISA inte hade visat att enheten inte hade övervältrat dessa belopp på andra personer, så att det inte kunde föreligga någon obehörig vinst. Med hänvisning till domstolens dom av den 2 oktober 2003, Weber's Wine World m.fl., C-147/01, angav Audiencia Nacional i sin dom följande: ”Även om det enligt Europeiska unionens domstols praxis inte får uppställas särskilda villkor i förfaranden för återbetalning av skatter som strider mot unionsrätten, och det inte får tillämpas presumtioner om övervältring eller krav på bevisning som gör det omöjligt eller mycket svårt att styrka denna omständighet, finner rätten att klagandens yrkande inte kan godtas, eftersom klagandens processföring inte har varit lojal och transparent. Klaganden yrkar nämligen återbetalning av skatt på miljontals euro utan att ens göra ett minimalt försök att bevisa att detta inte innebär att klaganden erhåller en otillbörlig vinst, genom att inkomma till domstolen med specifik information om de transaktioner som genomförts sedan den regionala skattesatsen trädde i kraft, om utvecklingen av bränslepriserna under den tid som skattesatsen var giltig eller, i förekommande fall, om eventuellt minskad vinst till följd av minskad försäljningsvolym på grund av att skattebördan övervältrades på köparen.”
- 14 I motsats till vad statens juridiska ombud hävdar är den aktuella tolkningsfrågan inte hypotetisk. DISA har nämligen via ett förvaltningsförfarande begärt återbetalning av de belopp som betalats för den ”regionala delen” av punktskatten, med hänvisning till att den strider mot unionsrätten, och DISA har gjort gällande

samma yrkande och argument vid Audiencia Nacional och vid Tribunal Supremo (den hänskjutande domstolen). Dessutom medgav skattemyndigheten att DISA hade rätt att ansöka om återbetalning genom ett skatteförfarande i egenskap av den skattskyldiga person som var skyldig att betala skatten. Det var emellertid den domstol prövade talan i första instans som för första gången ifrågasatte DISA:s rätt att begära en sådan återbetalning, eftersom den ansåg att DISA inte hade visat att bolaget inte hade övervältrat skattebördan på köparna av bränslet (genom priset) och därmed skulle kunna erhålla en otillbörlig vinst. Vidare måste Tribunal Supremo få veta hur vissa bestämmelser i direktiv 2003/96 ska tolkas, vilka enligt de personer som har begärt återbetalning av inbetalningarna innebär att den ”regionala delen” av punktskatten är rättsstridig. När det gäller förevarande överklagande måste DISA:s rätt att begära återbetalning av de felaktiga inbetalningarna genom det relevanta skatteförfarandet avgöras i enlighet med nationell rätt, i enlighet med principen om processuell autonomi, och det har redan konstaterats att DISA inte kan förvägras denna rätt. En annan fråga är de verkningar som kan följa av principen om obehörig vinst, vilken ska förstås som ett undantag från rätten återbetalning, och frågor rörande bevisbördan för huruvida obehörig vinst föreligger, vilka under alla omständigheter redan har klargjorts tillräckligt av EU-domstolen.

- 15 Vad gäller EU-domstolens domar som parterna har åberopat till stöd för att det inte föreligger något behov av att hänskjuta frågan för ett förhandsavgörande, särskilt domarna i målen C-164/11 och C-63/19, anser den hänskjutande domstolen att det inte klart framgår av EU-domstolens praxis huruvida artikel 5 i direktiv 2003/96 utgör hinder för att det inom en medlemsstat, när det gäller beskattning av energiprodukter och elektricitet, för en viss produkt fastställs differentierade skattesatser på grundval av regionen, och under villkor detta kan ske. Utgången i det nationella målet beror på denna tolkning.