

Predmet C-443/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

7. lipnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Španjolska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

24. travnja 2019.

Tužitelj:

Vodafone España S.A.U.

Tuženik:

Diputación Foral de Guipúzcoa

Predmet glavnog postupka

Pobijanje odluke Tribunala Económico-Administrativo Foral de Guipuzkoa (Foralni porezni sud Guipuzkoe, Španjolska (T.E.A.F.)) kojom se odbijaju prigovori podneseni protiv odluka kojima se djelomično prihvaćaju zahtjevi za ispravak i povrat obrnute porezne obveze za porez kojim se terete prijenos imovine i ovjereni pravni akti zbog koncesije za korištenje javnih radijskih frekvencija u privatne svrhe.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Prethodnim pitanjem upućenim na temelju članka 267. UFEU-a želi se utvrditi je li s Direktivom 2002/20 usklađen nacionalni propis u skladu s kojim se primjenom općeg poreza kojim se terete prijenos imovine i ovjereni pravni akti, općenito primjenjivog na upravne koncesije javnih dobara, oporezuje korištenje radijskih frekvencija od strane telekomunikacijskog operatora koji već podliježe plaćanju naknade, takozvane naknade za korištenje radiofrekvencijskog spektra.

Prethodno pitanje

„Trebali članak 13. i uvodne izjave Direktive 2002/20/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 7. ožujka 2002. o ovlaštenju u području elektroničkih komunikacijskih mreža i usluga (SL 2002., L 108, str. 21.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 53., str. 62.) te njezine dopune tumačiti na način da im se protivi to da Kraljevina Španjolska, i osobito fiskalno samostalna pokrajina Gipuzkoa, oporezuje pravo na korištenje radijskih frekvencija koje ima telekomunikacijski operator, koji već podliježe plaćanju takozvane naknade za korištenje radiofrekvencijskog spektra, primjenom općeg poreza kojim se terete prijenos imovine i ovjereni pravni akti, općenito primjenjivog na upravne koncesije javnih dobara, i u skladu s foralnim propisom kojim se uređuje navedeni porez?”

Navedene odredbe prava Unije

Odredbe prava Unije

Direktiva 2002/20/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 7. ožujka 2002. o ovlaštenju u području elektroničkih komunikacijskih mreža i usluga (Direktiva o ovlaštenju), osobito članci 12. i 13.

Sudska praksa Suda Europske unije

Presuda od 12. srpnja 2012., Vodafone España i France Telecom España (C-55/11, C-57/11 i C-58/11, EU:C:2012:446)

Presuda od 18. rujna 2003., Albacom i Infostrada (C-292/01 i C-293/01, EU:C:2003:480)

Presuda od 6. listopada 1982., Cilfit i dr. (283/81, EU:C:1982:335)

Presuda od 30. siječnja 2019., Belgija/Komisija (C-587/17 P, EU:C:2019:75)

Presuda od 15. ožujka 2017., Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209)

Presuda od 17. srpnja 2014., Torresi (C-58/13 i C-59/13, EU:C:2014:2088)

Presuda od 9. rujna 2015., X i van Dijk (C-72/14 i C-197/14, EU:C:2015:564)

Presuda od 18. siječnja 2017., IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17)

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (Opći zakon 32/2003 od 3. studenoga 2003. o telekomunikacijama)

Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones (Opći zakon 9/2014 od 9. svibnja o telekomunikacijama; u daljnjem tekstu: LGTT)

Norma Foral General Tributaria, de 30 de diciembre de 1987, del territorio histórico de Guipuzkoa, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (Foralno opće porezno pravilo povijesnog područja Guipuzkoa od 30. prosinca 1987. o porezu kojim se terete prijenos imovine i ovjereni pravni akti)

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Zakon 12/2002 od 23. svibnja kojim se potvrđuje gospodarski sporazum s autonomnom zajednicom Baskijom)

Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (Zakon 33/2003 od 3. studenoga o imovini tijela državne uprave; u daljnjem tekstu: LPAP)

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Vodafone España, S.A.U. je 23. travnja 2018. podnio upravnu tužbu protiv odluke Tribunala Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa (Foralni porezni sud Gipuzkoe) od 15. veljače 2018. kojom su odbijeni prigovori podneseni protiv odluka koje je 25. veljače 2016. donio Servicio de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales (Odjel za neizravne poreze i poreze za zaštitu okoliša, Španjolska) i kojima su djelomično prihvaćeni zahtjevi za ispravak i povrat obrnute porezne obveze za porez kojim se terete prijenos imovine i ovjereni pravni akti, ITP (Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (porez kojim se tereti prijenos imovine)) i AJD (Actos jurídicos documentados (ovjereni pravni akti)) ili ITPO (Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (porez kojim se tereti prijenos imovine uz naknadu)), zbog koncesije za korištenje javnih radijskih frekvencija u privatne svrhe.
- 2 Navedeno je društvo u svojoj tužbi navelo da je, nakon što je samostalno utvrdilo porezne obveze na temelju pravila ITPO-a, smatralo da su nedopuštene s obzirom na izračun osnovice, što je i odlukama od 25. veljače 2016. ispravljeno, i jer se porezom samim po sebi povređuju propisi Europske unije.
- 3 Diputación Foral de Gipuzkoa (Foralno vijeće Gipuzkoe, Španjolska) je 6. rujna 2018. podnio svoj odgovor na tužbu u kojem je odbio navodno postojanje dvostrukog oporezivanja na temelju razlike između poreza i naknade prema Foralnom općem poreznom pravilu.
- 4 Sud koji je uputio zahtjev donio je 23. siječnja 2019. odluku kojom je strankama dodijeljen rok da iznesu argumente za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku Sudu kako bi mu se postavilo pitanje o tome kako treba razumjeti članak 13. Direktive 2002/20/EZ u pogledu toga je li s njime usklađena mogućnost države članice da naloži plaćanje naknada za pravo korištenja radijskih frekvencija

(takozvane naknade za korištenje radiofrekvencijskog spektra) čime se nalaže plaćanje drugog dodatnog poreza koji proizlazi iz nacionalnog općeg poreza kojim se upravna koncesija za korištenje javnog radiofrekvencijskog spektra za navedene frekvencije u privatne svrhe smatra prijenosom imovine uz naknadu.

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

- 5 Ukratko, tužitelj je potporu svojem zahtjevu za poništenje navedenih poreza tvrdio da naplata ITPO-a podrazumijeva dvostruko oporezivanje protivno pravu Europske unije u pogledu naknade za dodjelu javnih radijskih frekvencija (odnosno naknade za korištenje radiofrekvencijskog spektra), koju sada uređuje točka 3. Priloga I. Općem zakonu 9/2014 od 9. svibnja o telekomunikacijama, odnosno LGTT-u, do čega dolazi jer je oporezivi događaj poreza upravna koncesija za korištenje javnih radijskih frekvencija u privatne svrhe u skladu s odredbama koje utvrđuje, a iz čega, prema foralnom pravilu o ITP-u, proizlazi osnovica koju čini cijena ili naknada koncesionara i kapitalizacija od 10 % godišnje naknade (za korištenje radiofrekvencijskog spektra).
- 6 Nadalje, razvijao je sustav Direktive 2002/20 (Direktiva o ovlaštenju), osobito u pogledu članka 12. i 13., čiji izravni učinak proizlazi, među ostalim, iz presude Suda od 12. srpnja 2012., C-55/2011 i spojenih predmeta, i na kojoj se temelji zabrana da države članice naplaćuju druge naknade i poreze drukčije od onih koji su njome predviđeni, odnosno presude koja služi kao primjer u kasnijim slučajevima, poput presude od 18. rujna 2003., Albacom i Infostrada (C-292/01 i C-293/01, EU:C:2003:480) i drugih presuda koje se navode. Tvrdi da se ITPO-om nije osiguralo optimalno korištenje resursa i zaključuje da raznolikost nacionalnih poreznih kategorija nije važna, kao što se to ističe u presudi Suda od 18. siječnja 2017., IRCCS- Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17).
- 7 Foralno vijeće Gipuzkoe je pak odbilo navodno postojanje dvostrukog oporezivanja na temelju razlike između poreza i naknade iz Foralnog općeg poreznog pravila (članak 16. stavak 2.) te je pritom istaknulo da je ITP porez kojim se kao takvim oporezuju upravne koncesije (članak 7. stavak 1. točka (b) Foralnog pravila 18/1987). Kasnije se pozvalo na naknadu za dodjelu javnih radijskih frekvencija, uređenu za potrebe ovog postupka LGTT-om 32/2003, uz upućivanje na njegov članak 49., o svrsi navedenih naknada, te je pritom zaključilo da je oporezivi događaj omogućavanje korištenja bilo koje frekvencije takvog javnog spektra u privatne svrhe i financiranje operativnih troškova, zbog čega zaključuje da nema dvostrukog oporezivanja, s obzirom na to da se ITP-om oporezuje prijenos imovine koji proizlazi iz korištenja, a ne omogućavanja korištenja u privatne svrhe koje se oporezuje navedenom naknadom. Ističe da se člancima 12. i 13. Direktive 2002/20/EZ ne ograničava opća ovlast država članica da uređuju druga porezna pravila, kao što je to slučaj s ITP-om ili porezom na dobit, u okviru kojih porez trebaju plaćati operatori, i isto tako, kao i T.E.A.F., navodi odnosne presude koje su donijela vijeća Tribunala Superior de Justicia de Madrid (Visoki sud Madrida, Španjolska) i Tribunala Superior de Justicia de

Galicia (Visoki sud Galicije, Španjolska), iz kojih izvodi zaključak da ITP nije naknada za telekomunikacijske usluge. U konačnici, također odbija navodnu nevažnost nacionalnih poreznih kategorija jer je riječ o naknadama s različitim oporezivim događajem, kao što su to isto tako porez na dobit ili PDV.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 8 U skladu s Općim zakonom o telekomunikacijama, odnosno Općim zakonom 32/2003 od 3. studenoga o telekomunikacijama (BOE br. 264 od 4. studenoga 2003.) koji je sada već izvan snage, a koji je relevantan za predmetni slučaj, utvrđuju se naknade u tom području, u pogledu kojih je u članku 49. stavku 3. navedeno da, je „ne dovodeći u pitanje odredbe stavka 2., svrha naknada utvrđenih za korištenje javnih radijskih frekvencija [...] potreba osiguranja optimalnog korištenja tih resursa, uzimajući u obzir vrijednost i ograničenu dostupnost resursa čije se korištenje odobrava”. Ta je odredba danas prenesena u članak 71. stavak 3. novog LGTT-a 9/2014 od 9. svibnja.

U Prilogu I. obama zakonima uređuju se različite naknade, među ostalim, naknada za dodjelu javnih radijskih frekvencija, na koju se u točki 3. upućuje na sljedeći način: „Dodjela operatoru, za korištenje u privatne svrhe ili posebno korištenje, bilo koje frekvencije javnog radiofrekvencijskog spektra u korist jedne ili više osoba ili subjekata oporezuje se godišnjom naknadom na način utvrđen ovom odredbom. Za utvrđivanje iznosa koji porezni obveznici trebaju podmiriti na ime te naknade uzima se obzir tržišna vrijednost korištenja dodijeljene frekvencije i njezina isplativost za korisnika [...]”.

S jedne strane, nadležna državna uprava u tom području je telekomunikacijskom operatoru koji je tužitelj naplatila tu naknadu, odnosno naknadu za korištenje radiofrekvencijskog spektra, zaštićenu člankom 13. Direktive 2002/20/EZ, čija su svrha i jamstva već obuhvaćena navedenim odredbama LGTT-a.

- 9 S druge strane, Foralno vijeće Gipuzkoe navedenom je operatoru naplatilo i takozvani opći porez na prijenos imovine, u obliku poreza na prijenos imovine uz naknadu (ITPO), jer na temelju gospodarskog sporazuma s državom odobrenog Zakonom 12/2002 od 23. svibnja uređuje i upravlja tim povijesnim područjem koje ima foralni sustav na način da mijenja državnu poreznu upravu.

U okviru oporezivih događaja, u državnim i foralnim propisima Gipuzkoe koji se primjenjuju u ovom slučaju, upravne koncesije smatraju se prijenosom imovine.

- 10 S obzirom na prethodno navedeno, sud koji je uputio zahtjev pita se je li potrebno uputiti prethodno pitanje o tumačenju članka 267. UFEU-a. U tu svrhu smatra da je usklađenost dviju primijenjenih naknada vrlo upitna sa stajališta Direktive 2002/20 i da je riječ o pitanju koje nije razmatrano niti razjašnjeno mjerodavnim direktivama ili sudskom praksom Suda, zbog čega je neizbježno obratiti se Sudu, osobito uzimajući u obzir to da su drugi sudovi u istoj španjolskoj državi iznijeli svoja stajališta prema kojima su oba poreza usklađena s tom direktivom, zbog

čega navedenom sudu nedostaje sigurnost u pogledu ujednačene primjene Direktive u smislu neusklađenosti koju zagovara operator koji je tužitelj.

- 11 Valja istaknuti da tužitelj podsjeća na to da se u članku 64. stavku 5. samog Općeg zakona o telekomunikacijama koji je na snazi u Španjolskoj (Zakon 9/2014) smatra da je razlog za opoziv odobrenja „neplaćanje poreza kojim se terete prijenos imovine i ovjereni pravni akti”, što se može shvatiti i kao da u *mens legislatoris* oba poreza mogu ili trebaju postojati te da ITPO postaje učinkovit uvjet za odobrenje.
- 12 Sud koji je uputio zahtjev smatra da tumačenje operatora Vodafone España S.A.U., koje se temelji na presudama Suda poput one od 12. srpnja 2012., u predmetima C-55/11, C-57/11 i C-58/11 koje se isto tako odnose na Kraljevinu Španjolsku, zbog toga što zanemaruje to da države članice mogu naplaćivati naknade ili poreze drukčije od onih iz članaka 12. i 13. Direktive, nije dovedeno u pitanje suprotnim kriterijem foralne uprave Gipuzkoe, koji se temelji na nacionalnim presudama koje navodi, i prema kojem se naknadom za korištenje radiofrekvencijskog spektra i ITPO-om oporezuje drukčiji porezni događaj.
- 13 Polazeći od toga da su navedeni članci 12. i 13. Direktive preneseni u tom području u LGTT, ono što je utvrđeno naknadom iz Priloga I. točke 3. samo se može shvatiti upućivanjem na odobrenja za korištenje javnih radijskih frekvencija, kako su utvrđena člankom 62. važećeg zakona. Međutim, navedenom odredbom predviđa se, pri čemu se razlikuje zajedničko i posebno korištenje te korištenje u privatne svrhe, i pri čemu se uvodi potreba za odobrenje samo za potonje dvije vrste korištenja, da se „posebno korištenje javnih radijskih frekvencija provodi u okviru frekvencijskih pojaseva koji se mogu zajednički koristiti, a da se pritom ne ograničava broj operatora ili korisnika, u tehničkim uvjetima i za usluge koji se utvrđuju u svakom slučaju” i da se „korištenje javnih radijskih frekvencija u privatne svrhe provodi isključivim korištenjem ili tako da se ograničeni broj korisnika koristi određenim frekvencijama u istom fizičkom području primjene”. U stavcima 3. i 4. upućuje se na slučajeve u kojima dodjela prava korištenja javnih radijskih frekvencija ima oblik općeg odobrenja ili pojedinačnog odobrenja te se u stavku 5. određuje da se „u ostalim slučajevima koji nisu predviđeni u prethodnim stavcima, u okviru prava na isključivo korištenje javnih radijskih frekvencija zahtjeva upravna koncesija. Uvjet za dodjelu navedene koncesije jest da podnositelji zahtjeva imaju svojstvo operatora elektroničkih komunikacija [...]”.
- 14 Taj upravno-pravni sustav posebnog ili sektorskog javnog vlasništva o kojem je riječ ne razlikuje se ni u čemu bitnom od sustava koji se na uobičajen način za sve vrste imovine u javnom vlasništvu tijela državnih uprava Kraljevine Španjolske utvrđuje u Glavi IV. člancima 84. do 104. Zakona 33/2003 o imovini tijela državne uprave od 3. studenoga (LPAP), zbog čega valja zaključiti da se telekomunikacijskim operatoru koji je isključivi uspješni ponuditelj za određene frekvencije, kao što je to ovdje slučaj, dodjeljuje pravo upravne koncesije za javno vlasništvo iste prirode kao što su to koncesije iz članka 7. stavka 1. točke (b) Foralnog pravila Gipuzkoe o ITP-u, čiji se sadržaj sastoji, kao i sadržaj svih

koncesija, od privremenog korištenja u privatne svrhe imovine u javnom vlasništvu koje se odobrava uz naknadu.

- 15 Ukratko, u okviru ove koncesije za radiofrekvencijski spektar nema ni većeg ni manjeg prijenosa imovine u odnosu na bilo koju drugu koncesiju, te se telekomunikacijskim pravom i upravnim pravom zajedničkog javnog vlasništva ne odobrava, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, tumačenje koje zagovara tuženo upravno tijelo.
- 16 Na temelju prethodno navedenog, unutarnja i tehničko-porezna razlika između naknade i poreza nije važna za potrebe Direktive i sudske prakse Suda. Člankom 13. Direktive državama članicama odobrava se da naplaćuju „naknade” i „poreze” te iznos koji je operator obavezan podmiriti jer mu je dodijeljena ta upravna koncesija za radiofrekvencijski spektar nije porez nego naknada za koncesiju, a upravo zbog toga, općenito u okviru činjeničnih stanja koja se oporezuju na temelju članka 7. stavka 1. točke (b) Regionalnog pravila o ITP-u, nije spriječeno normalno i mirno supostojanje poreznog prihoda odnosno poreza i drugog davanja, poreza ili javne naknade koju koncesionar treba platiti kao naknadu za koncesiju, iako se ona trenutačno kvalificira kao porez člankom 2. stavkom 2. točkom (b) Leya General Tributaria estatal (Opći porezni državni zakon 58/2003 od 17. prosinca) i Foralnim pravilom Gipuzkoe.
- 17 Međutim, razlika između naknade i poreza nacionalnog prava, bez obzira na sva razmatranja o konceptualnoj razlici između svrhe obaju naknada i njihovih činjeničnih okolnosti, u potpunosti gubi smisao jer se Direktivom 2002/20 sprečava to supostojanje dvaju ili više poreza ili davanja za istu mogućnost operatora da se isključivo koristi radiofrekvencijskim spektrom ili, drugim riječima, za isti „predmet oporezivanja” na ime bilo koje vrste davanja, novčanog davanja ili poreza koji se pridodaje naknadi predviđenoj člankom 13. iste direktive, te se tom općom zabranom obuhvaća bilo koja naknada nacionalnog prava, neovisno o tome koliko su suptilna gledišta i konceptualne razlike koje se među njima mogu utvrditi i neovisno o tome što ta zabrana utječe na opći porezni sustav i na njegove zajedničke kategorije, kao što je to slučaj s ITPO-om.
- 18 Tako proizlazi iz vrlo značajnih točaka koje je Sud Europske unije uključio u presudu od 12. srpnja 2012., Vodafone España i France Telecom España (C-55/11, C-57/11 i C-58/11, EU:C:2012:446), osobito iz njezinih točaka 26. do 28., u kojoj je presudio da „države članice ne mogu ubirati dodatne poreze ili naknade u odnosu na pružanje elektroničkih komunikacijskih mreža i usluga, osim onih koji su predviđeni tom direktivom” i da se „Direktiva o ovlaštenju određuje kao direktiva o gornjim granicama na način da države članice u okviru navedene direktive ne mogu ubirati dodatne poreze ili naknade u odnosu na pružanje elektroničkih komunikacijskih mreža i usluga, osim onih koji su predviđeni tom direktivom. Zajednički okvir koji se nastoji uspostaviti Direktivom ne bi bio učinkovit kad bi države članice mogle slobodno utvrđivati porezno opterećenje koje poduzetnici iz tog sektora moraju snositi”. Tribunal Supremo del Reino de España (Vrhovni sud, Španjolska) u potpunosti je prihvatio tu sudsku praksu.

- 19 Sud koji je uputio zahtjev, nakon što je argumentirao svoj prvotni negativan stav u pogledu usklađenosti obaju poreza, iznosi razmatranja na temelju kojih, unatoč tomu, upućuje zahtjev za prethodnu odluku, s obzirom na, osim toga, moguću žalbu u kasacijskom postupku u slučaju da postoji očita proturječnost njegove presude sa sudskom praksom Suda. U tu svrhu, uzimajući u obzir vrlo poznatu presudu od 6. listopada 1982., Cilfit i dr. (283/81, EU:C:1982:335), upućuje na različite presude kojima se potkrepljuje taj pristup: presuda od 30. siječnja 2019., Belgija/Komisija (C-587/17 P, EU:C:2019:75); presuda od 15. ožujka 2017., Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, t. 31. do 33.); presuda od 17. srpnja 2014., Torresi (C-58/13 i C-59/13, EU:C:2014:2088, t. 32.); presuda od 9. rujna 2015., X i van Dijk (C-72/14 i C-197/14, EU:C:2015:564, t. 53.); presuda od 6. listopada 1982., Cilfit i dr. (283/81, EU:C:1982:335).