

## Věc C-743/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

1. prosince 2022

**Předkládající soud:**

Tribunal Supremo (Španělsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

15. listopadu 2022

**Žalobce:**

DISA SUMINISTROS Y TRADING, S. L. U.

**Žalovaný:**

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

**Předmět původního řízení**

Spotřební daň z minerálních olejů – Regionální daňová sazba – Žádost o opravu samovyměření daně a vrácení neoprávněně zaplacených částek z důvodu nesouladu s unijním právem – Žádost podaná osobou povinnou k dani, na niž dopadá zákonná povinnost odvést daň – Procesní postup – Důkaz bezdůvodného obohacení

**Předmět a právní základ předběžné otázky**

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce za účelem výkladu – Článek 267 SFEU – Slučitelnost vnitrostátního předpisu se směrnicí 2003/96/ES – Daňová sazba omezená na území autonomního společenství

**Předběžná otázka**

Musí být směrnice 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny,

a zejména její článek 5, vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je článek 50b zákona č. 38/1992 ze dne 28. prosince 1992 o spotřebních daních, který zmocňoval autonomní společenství k tomu, aby stanovila pro tentýž produkt různé sazby spotřební daně z minerálních olejů, rozlišené dle území?

### **Uplatňovaná unijní judikatura a předpisy unijního práva**

Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny: články 4, 5 a 6.

Rozsudek ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World a další (C-147/01, EU:C:2003:533, body 115 a 116).

Rozsudek ze dne 14. června 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, body 29 a 30).

Rozsudek ze dne 6. října 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, bod 17).

Rozsudek ze dne 20. října 2011, Danfoss a Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674).

Rozsudek ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další (C-398/09, EU:C:2011:540, bod 20).

Rozsudek ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další (C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, bod 22).

Usnesení ze dne 7. února 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, bod 40).

Rozsudek ze dne 25. října 2012, Komise v. Francie (C-164/11, nezveřejněný, EU:C:2012:665).

Rozsudek ze dne 14. ledna 2021, Komise v. Itálie (Příspěvek na nákup pohonných hmot) (C-63/19, EU:C:2021:18).

Rozsudek ze dne 25. července 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587).

### **Uplatňované předpisy vnitrostátního práva**

Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (zákon č. 38/1992 ze dne 28. prosince 1992 o spotřebních daních), ve znění Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (zákon o státním rozpočtu na rok 2012).

Článek 50b:

„1. Autonomní společenství mohou stanovit autonomní daňovou sazbu z minerálních olejů k dodatečnému daňovému zatížení produktů [...] spotřebovaných na jejich území. Uplatňování autonomní daňové sazby se provádí v souladu s ustanoveními tohoto zákona a v mezích a za podmínek stanovených předpisy upravujícími financování autonomních společenství.

2. Uplatní se daňová sazba autonomního společenství, na jehož území dochází ke konečné spotřebě produktů zatížených daní. [...]

3. Osoby povinné k dani [vlastníci provozoven, z nichž jsou produkty rozváženy na území jiného autonomního společenství, než ve kterém se nacházejí] jsou oprávněny si od splatné částky daně [...] odečíst částky odpovídající uplatněným autonomním sazbám, které již uhradily v důsledku přenesení daně, nebo které byly zahrnuty do ceny. Pokud v každém zdaňovacím období odpočitatelná částka daně převyšuje částku splatné daně, má osoba povinná k dani nárok na vrácení nebo započtení rozdílu v souladu s podmínkami stanovenými nařízením. [...]

Tento článek byl s účinností od 1. ledna 2019 na základě Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (zákon o státním rozpočtu na rok 2018) zrušen, přičemž autonomní daňová sazba byla začleněna do sazby daně na celostátní úrovni, „aby byla zaručena jednotu trhu v oblasti paliv a pohonných hmot, aniž by toto opatření mělo negativní vliv na prostředky autonomních společenství, a to v rámci práva Společenství“.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (zákon č. 22/2009 ze dne 18. prosince 2009, kterým se upravuje způsob financování autonomních společenství), znění platné od roku 2013.

Článek 44: „Výnosy z autonomní sazby daně z minerálních olejů získané na území autonomního společenství náleží tomuto autonomnímu společenství.“

Na základě sedmého přechodného ustanovení tohoto zákona nahradila autonomní složka daně z minerálních olejů autonomní složku dřívější daně z maloobchodního prodeje některých minerálních olejů, která byla zrušena k 31. prosinci 2012.

Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (obecné prováděcí nařízení k zákonu č. 58/2003 ze dne 17. prosince 2003, obecný zákon o daních, pokud jde o přezkum ve správním řízení). Přijato prostřednictvím Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo (královské nařízení č. 520/2005 ze dne 13. května 2005).

Článek 14: „1. O vrácení bezdůvodně zaplacených částek jsou oprávněny žádat tyto osoby nebo subjekty:

[...]

c) pokud se bezdůvodně zaplacená částka týká daní, u nichž má být ze zákona daňový dopad přenesen, [...] osoba nebo subjekt, který tyto dopady nesl.

2. Nárok na vrácení bezdůvodně zaplacených částek mají tyto osoby nebo subjekty:

c) osoba nebo subjekt, který nesl dopady, pokud se bezdůvodně zaplacená částka týká daní, u nichž má být ze zákona daňový dopad přenesen na jiné osoby nebo subjekty. [...]“

### **Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení**

- 1 DISA, SUMINISTROS Y TRADING, SL. (dále jen „společnost DISA“) požádala španělský Administración Tributaria (daňový orgán) o opravu samovyměření daně, předložených různými osobami povinnými ke spotřební dani z minerálních olejů za roky 2013 až 2015, a to jako osoba povinná k dani, na niž dopadá zákonná povinnost odvést přiznané částky této sazby daně, pokud jde o autonomní složku daně, jakož i o vrácení částek zaplacených z uvedeného titulu, a to z důvodu, že tato autonomní složka daně byla v rozporu s unijním právem.
- 2 Její žádosti daňový orgán zamítl rozhodnutími, která společnost DISA napadla u Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud, Španělsko), jenž její žalobu implicitním rozhodnutím zamítl. Společnost DISA podala proti tomuto implicitnímu rozhodnutí žalobu k Audiencia Nacional (vrchní soud s celostátní působností, Španělsko), která byla rozsudkem ze dne 25. listopadu 2020 zamítnuta. Proti tomuto rozsudku podala společnost DISA kasační opravný prostředek k Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko), předkládajícímu soudu.
- 3 Pokud jde o souvislosti původního řízení, jde o jeden z mnoha kasačních opravných prostředků podaných u Tribunal Supremo (Nejvyšší soud), které směřují proti autonomní složce spotřební daně z minerálních olejů, tj. proti daňové sazbě, jež je použitelná na území autonomního společenství, z důvodu jejího rozporu s unijním právem. Pokud jde o otázku, *kdo a jakými procesními prostředky může u daňového orgánu žádat o vrácení bezdůvodně zaplacených částek daně z důvodu rozporu této daně s unijním právem*, v některých z těchto kasačních opravných prostředků žádaly daňový orgán o vrácení bezdůvodně zaplacených částek třetí osoby, které se nenacházely v daňově-právním vztahu a které namítaly, že jako odběratelé pohonných hmot nesly daňovou zátěž v důsledku zvýšení ceny. V kasačním řízení č. 1908/20 soud rozhodl, že taková žádost je přípustná, zatímco v kasačním řízení č. 1902/21 soud rozhodl odlišně, když dospěl k názoru, že třetí osoba stojící mimo daňově-právní vztah nemůže zahájit daňové řízení o vrácení bezdůvodně zaplacených částek, ale musí se svých nároků vůči prodávajícímu domáhat v občanskoprávním řízení, případně se může domáhat finanční odpovědnosti státu za porušení unijního práva, prokáže-li příčinnou souvislost mezi daňovým předpisem a vzniklou finanční škodou.

- 4 Předkládající soud připomíná, že podle Soudního dvora Evropské unie je sice členský stát povinen vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem (rozsudek ze dne 14. června 2017, *Compass Contract Services*, C-38/19, bod 29), zároveň ale platí, že unijní právo neupravuje procesní postupy pro takové vrácení a je na každém členském státu, aby stanovil podmínky, za nichž jsou takové žádosti přípustné, které musí být v souladu se zásadami rovnocennosti a účinnosti (rozsudek ze dne 6. října 2005, *Mytravel*, C-291/03, bod 17); takové otázky však nejsou předmětem tohoto kasačního opravného prostředku. Výrazem takové procesní autonomie je ve Španělsku článek 14 královského nařízení o správním přezkumu, který jakožto nedílnou součást daňově-právního vztahu přiznává osobě, na niž dopadla zákonná povinnost k bezdůvodnému odvedení daně, *právo požadovat* vrácení příslušných částek *a obdržet je*. Společnost DISA je v postavení subjektu, na nějž dopadla zákonná povinnost odvést spotřební daň z minerálních olejů, kterou splnily jiné osoby povinné k dani, a je proto podle španělských právních předpisů oprávněna – skrze daňové řízení o vrácení bezdůvodně zaplacených částek – *požádat* daňový orgán o opravu samovyměření daně a o vrácení těchto na ni přenesených částek, a – jsou-li splněny požadavky stanovené právními předpisy a judikaturou – k vrácení by mělo také skutečně *dojít*.
- 5 Tento závěr nevyvrací ani skutečnost, že Abogado del Estado (právní zástupce státu, Španělsko) odkazuje na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podanou italským soudem, z níž vzešla věc C-316/22 *Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA v. A2A Energia SpA a další* – podle jeho názoru by mělo dojít k přerušení řízení o tomto kasačním opravném prostředku, aniž by bylo nutné pokládat předběžnou otázku, a to až do okamžiku, kdy Soudní dvůr vyřeší pochybnosti italského soudu. V této věci je konečnému spotřebiteli odepřeno právo požadovat vrácení bezdůvodně odvedené daně přímo od státu a může pouze podat občanskoprávní žalobu proti osobě povinné k dani. Soudní dvůr ve své judikatuře připustil, že je-li zjištěno, že daňový dopad byl přenesen na konečného spotřebitele (příjemce), může členský stát v zásadě žádost o vrácení daně zamítnout z důvodu, že to není kupující, kdo daň správci daně zaplatil, a to pokud je kupující – nese-li skutečnou hospodářskou zátěž – oprávněn podat v souladu s vnitrostátním právem občanskoprávní žalobu proti osobě povinné k dani (nebo držiteli daně) a pokud náhrada škody, kterou kupující utrpěl, není v praxi nemožná, resp. nepřiměřeně náročná (zejména jde o případy, kdy se osoba povinná k dani nachází v platební neschopnosti); v takovém případě se může kupující obrátit se svým nárokem přímo na orgány daňové správy (rozsudek ze dne 20. října 2011, *Danfoss A/S*, C-94/10). Otázku, zda tato občanskoprávní žaloba, resp. vnitrostátní občanskoprávní řízení výkon tohoto práva znemožňuje či nepřiměřeně ztěžuje, posuzuje výhradně vnitrostátní soud.
- 6 Pokud jde o pochybnosti týkající se *zásady, že bezdůvodné obohacení představuje výjimku z povinnosti vrátit daně vybrané v rozporu s právem Evropské unie*, společnost DISA sice tvrdí, že španělské právní předpisy, konkrétně článek 14 královského nařízení o správním přezkumu, nevyžadují žádný důkaz, že vrácení nezákonné daně nepovede k jejímu bezdůvodnému obohacení, předkládající soud



nicméně v této souvislosti připomíná judikaturu Soudního dvora, podle níž přímé přenesení dopadu bezdůvodně odvedené daně na kupujícího představuje jedinou výjimku z práva na vrácení daní vybraných v rozporu s unijním právem (rozsudek ze dne 6. září 2011, *Lady & Kid a další*, C-398/09, EU:C:2011:540, bod 20). Vrátit hospodářskému subjektu částku daně, kterou již obdržel od kupujícího, by znamenalo přiznat mu dvojí platbu, což by mohlo být kvalifikováno jako bezdůvodné obohacení, aniž by tím byly napraveny následky, které kupujícímu nezákonnost daně způsobila (rozsudek ze dne 14. ledna 1997, *Comateb a další*, C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, bod 22). Kromě toho je na vnitrostátních orgánech a soudech, aby takovému bezdůvodnému obohacení zabránily, a to i v případě chybějící vnitrostátní právní úpravy (usnesení ze dne 7. února 2022, *Vapo Atlantic*, C-460/21, ECLI:EU:C:2022:83, bod 40).

- 7 Vzhledem k tomu, že skutečný dopad, ať už celkový nebo částečný, závisí na různých faktorech specifických pro každou obchodní transakci, a že se v konečném důsledku jedná o skutkovou otázku, kterou musí posoudit vnitrostátní soud, není nutné předkládat předběžnou otázku týkající se zásady bezdůvodného obohacení, pokud jde o to, že brání povinnosti vrácení; ta bude řádně posouzena v rozhodnutí o tomto kasačním opravném prostředku, a to s ohledem na konkrétní okolnosti případu a bohatou judikaturu Soudního dvora v této oblasti.

### Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 8 Na podporu svých tvrzení společnost DISA uvedla, že autonomní sazba spotřební daně z minerálních olejů stanovená v článku 50b zákona č. 38/1992 o spotřebních daních, platném od 1. ledna 2013, je v rozporu s unijním právem, neboť je v rozporu s některými ustanoveními směrnice 2003/96. Podle společnosti DISA je konkrétně třeba, aby zatížení spotřební daní bylo u určitého výrobku a použití na celém území státu stejné, bez rozdílů mezi regiony. Podle ní z článku 5 směrnice 2003/96 vyplývá, že členské státy mohou uplatňovat rozlišené sazby daně pouze a výlučně v případech, které směrnice výslovně uvádí. Podle společnosti DISA tím, že byl s účinností od 1. ledna 2019 v důsledku stížnosti, která byla předložena Komisi, zrušen článek 50b zákona o spotřebních daních a tato autonomní sazba spotřební daně z minerálních olejů byla začleněna do zvláštní sazby na celostátní úrovni, zákonodárce mlčky uznal, že rozlišené autonomní sazby spotřební daně z minerálních olejů byly v rozporu s unijním právem. Společnost DISA rovněž tvrdí, že podle bývalého generálního ředitele Komise pro daně a celní unii Michela Aujeana „se za tohoto stavu věcí na základě dostupných informací zdá, že základní zásada jednotnosti harmonizovaných spotřebních daní by v případě rozlišování těchto daní na úrovni autonomních společenství nebyla dodržena“ (citováno ve *Zprávě o reformě systému financování autonomních společenství. Komise pro studium a návrh nového systému financování autonomních společenství platného od roku 2002*). Společnost DISA tvrdí, že na projednávanou věc lze vztáhnout rovněž rozsudek Soudního dvora ze dne 25. října 2012, *Komise v. Francie*, C-164/11, v němž Soudní dvůr rozhodl, že Francie nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze směrnice 2003/96, když zachovala

regionalizaci zdanění, která mohla vést k rozdílům v cenách elektřiny. Nakonec společnost DISA tvrdí, že podle *zásady jednotnosti na vnitrostátní úrovni*, která se vztahuje na harmonizované spotřební daně, je nutné, aby daňové zatížení určitého výrobku a použití bylo na celém území státu stejné, bez rozdílů mezi regiony; cituje přitom stanovisko generálního advokáta Jeana Richarda de la Tour k věci C-63/19.

- 9 Vzhledem k dopadu unijního práva na spor v projednávané věci vyzval předkládající soud účastníky řízení, aby se ve stručnosti a z různých hledisek vyjádřili k otázce slučitelnosti autonomní sazby spotřební daně z minerálních olejů s unijním právem ve světle směrnice 2003/96.
- 10 Ve své odpovědi DISA ve stručnosti uvedla, že předložení předběžné otázky není třeba, neboť podle judikatury Soudního dvora je autonomní sazba spotřební daně z minerálních olejů v rozporu s článkem 5 směrnice 2003/96, vykládaným ve spojení s články 4, 14, 15, 17 a 19 směrnice, a to vzhledem k tomu, že rozlišená sazba (na úrovni autonomních společenství) je v rozporu se *zásadou jednotnosti na vnitrostátní úrovni*, podle níž musí být sazba spotřební daně u určitého výrobku a použití na celém území státu stejná, bez rozdílů mezi regiony.
- 11 Státní správa tvrdí, že není nutné předkládat předběžnou otázku, neboť zaprvé otázka slučitelnosti autonomní sazby spotřební daně z minerálních olejů s unijním právem nebyla předmětem debat ani v řízení o kasačním opravném prostředku, ani v prvním stupni, a jedná se tedy o hypotetickou otázku; zadruhé, ani z článku 5 směrnice 2003/96, ani z jejích jiných ustanovení, ani ze směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS nevyplývá nutnost stanovit jednotné sazby daně v rámci každého státu, ale pouze minimální sazby daně; zatřetí, stanovení autonomní sazby daně je projevem politické autonomie ve finanční oblasti, která je autonomním společenstvím zaručena španělskou ústavou a je chráněna čl. 4 odst. 2 SFEU, a začtvrté, zavedením autonomních sazeb daně ze strany autonomních společenství za účelem dodatečného daňového zatížení některých produktů uvedených v článku 50b zákona o spotřebních daních není ohroženo řádné fungování vnitřního trhu.

### **Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 12 Předkládající soud má pochybnosti o slučitelnosti autonomní složky spotřební daně z minerálních olejů s unijním právem.
- 13 V kasačních opravných prostředcích týkajících se téže problematiky se žádný soud prvního stupně k této záležitosti nevyjádřil, neboť spor se vždy soustředil na otázku správného procesního postupu zvoleného k provedení vrácení bezdůvodného příjmu z daní. V rozsudku ze dne 25. listopadu 2020, napadeném kasačním opravným prostředkem, Audiencia Nacional (vrchní soud s celostátní působností) uznal, že předložení předběžné otázky za účelem vyřešení právních pochybností ohledně výkladu směrnice 2003/96 je vhodné, omezil se však na

zamítnutí žádosti o vrácení částek daně odvedených společností DISA, neboť navrhovatelka neprokázala, že tyto částky nepřenesla na jiné osoby a k bezdůvodnému obohacení by tedy nedošlo. Audiencia Nacional (vrchní soud s celostátní působností) ve svém rozsudku a s odkazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World a další, C-147/01, uvedl, že „ačkoli judikatura Soudního dvora Evropské unie brání tomu, aby v řízení o vrácení daní odporujících unijnímu právu existovaly zvláštnosti a aby byly stanoveny domněnky ohledně přenesení daně nebo požadavky na dokazování, které znemožňují nebo podstatně ztěžují jeho prokázání, domníváme se, že nároky žalobkyně nelze uznat, neboť nezastává spravedlivý a transparentní procesní postoj, když požaduje vrácení daně ve výši milionů eur, aniž by se alespoň nepatrně snažila prokázat, že to pro ni neznamena bezdůvodné obohacení, a to tím, že by soudu poskytla konkrétní informace o transakcích uskutečněných od vstupu autonomní sazby daně v platnost, o vývoji cen pohonných hmot během doby platnosti této sazby, případně o poklesu zisku, jenž by byl následkem poklesu objemu prodeje v důsledku přenesení daňové zátěže na kupujícího.“

- 14 V rozporu s tvrzením právního zástupce státu není tato předběžná otázka otázkou hypotetickou. Společnost DISA ve skutečnosti požadovala již od správního řízení vrácení částek, odvedených v rámci „autonomní složky“ sazby spotřební daně z minerálních olejů, na základě toho, že byly v rozporu s unijním právem, a tento nárok uplatnila i u Audiencia Nacional (vrchní soud s celostátní působností) a u Tribunal Supremo (Nejvyšší soud). Daňový orgán navíc uznal, že společnost DISA, jakožto osoba, na niž dopadá povinnost odvést daň, byla k podání žádosti o vrácení daně v daňovém řízení aktivně legitimována. Byl to soud prvního stupně, kdo jako první zpochybnil legitimaci společnosti DISA požadovat takové vrácení, neboť se domníval, že vzhledem k tomu, že neprokázala, že daňovou zátěž nepřenesla na odběratele pohonných hmot (formou ceny), mohla by se bezdůvodně obohatit. Na druhou stranu potřebuje Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) vědět, jaký má být výklad příslušných ustanovení směrnice 2003/96, která podle názoru těch, kteří požádali o vrácení příjmů z daní, prokazují neoprávněnost „autonomní složky“ spotřební daně z minerálních olejů. Pokud jde o tento kasační opravný prostředek, o legitimaci společnosti DISA požadovat vrácení bezdůvodně zaplacených částek prostřednictvím příslušného daňového řízení musí být na základě zásady procesní autonomie rozhodnuto v souladu s vnitrostátním právem, a jak již bylo uvedeno, o této legitimaci společnosti DISA není pochyb. Jinou otázkou jsou účinky, které mohou vyplývat ze zásady bezdůvodného obohacení, chápané jakožto výjimka z vrácení, a otázky týkající se důkazního břemene; ty však již byly Soudním dvorem dostatečně objasněny.
- 15 S ohledem na rozsudky Soudního dvora, na které se účastníci řízení odvolávají, aby vyvrátili potřebnost této předběžné otázky, zejména na rozsudky ve věcech C-164/11 a C-63/19, má předkládající soud za to, že judikatura Soudního dvora nedává jasná vodítka k výkladu článku 5 směrnice 2003/96, pokud jde o otázku, zda tento článek brání tomu, aby v rámci členského státu, pokud jde o zdanění energetických produktů a elektřiny, byly pro tentýž produkt stanoveny sazby daně



rozlišené podle území, a za jakých podmínek. Na jeho výkladu nicméně závisí výsledek sporu.

PRACOVNÍ DOKUMENT