

**Zadeva C-743/22****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

1. december 2022

**Predložitveno sodišče:**

Tribunal Supremo (Španija)

**Datum predložitvene odločbe:**

15. november 2022

**Pritožnica:**

DISA SUMINISTROS Y TRADING, S. L. U.

**Nasprotna stranka v pritožbenem postopku:**

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

**Predmet postopka v glavni stvari**

Trošarina za mineralna olja – Regionalna trošarinska stopnja – Zahtevki za popravek obračunov trošarine in vračilo zneskov, plačanih brez pravnega temelja, zaradi neskladnosti s pravom Unije – Zahtevki, ki ga je vložil davčni zavezanec, na katerega je bilo na podlagi zakonske obveznosti prevaljeno davčno breme – Postopkovni koraki – Dokazovanje neupravičene obogatitve

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Predlog za razlago – Člen 267 PDEU – Združljivost nacionalne določbe z Direktivo 2003/96/ES – Davčna stopnja, omejena na ozemlje avtonomne skupnosti

**Vprašanje za predhodno odločanje**

Ali je treba Direktivo 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije, zlasti njen člen

5, razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je člen 50b Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (zakon 38/1992 z dne 28. decembra 1992 o trošarinah), ki avtonomnim skupnostim dovoljuje, da za isti proizvod določijo diferencirane stopnje trošarine za mineralna olja glede na ozemlje?

### **Navedena sodna praksa in določbe prava Unije**

Direktiva Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije: členi 4, 5 in 6.

Sodba z dne 2. oktobra 2003, Weber's Wine World in drugi, C-147/01, EU:C:2003:533, točki 115 in 116.

Sodba z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, točki 29 in 30.

Sodba z dne 6. oktobra 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, točka 17.

Sodba z dne 20. oktobra 2011, Danfoss in Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674.

Sodba z dne 6. septembra 2011, Lady & Kid in drugi, C-398/09, EU:C:2011:540, točka 20.

Sodba z dne 14. januarja 1997, Comateb in drugi, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točka 22.

Sklep z dne 7. februarja 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, točka 40.

Sodba z dne 25. oktobra 2012, Komisija/Francija, C-164/11, neobjavljena, EU:C:2012:665.

Sodba z dne 14. januarja 2021, Komisija/Italija (Prispevek za nakup goriv), C-63/19, EU:C:2021:18.

Sodba z dne 25. julija 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587.

### **Navedene določbe nacionalnega prava**

Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (zakon št. 38/1992 z dne 28. decembra 1992 o trošarinah), kakor je bil spremenjen z Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (zakon o splošnem državnem proračunu za leto 2012)

Člen 50b:

„1. Avtonomne skupnosti lahko določijo regionalno stopnjo trošarine za mineralna olja, da bi dodatno obdavčile proizvode, [...] ki se porabijo na njihovih ozemljih. Regionalna trošarinska stopnja se uporablja v skladu z določbami tega zakona ter v skladu z omejitvami in pogoji, določenimi v predpisih, ki urejajo financiranje avtonomnih skupnosti.

2. Uporablja se regionalna trošarinska stopnja, ki ustreza avtonomni skupnosti, na ozemlju katere poteka končna poraba obdavčenih proizvodov. [...]

3. Davčni zavezanci [lastniki obratov, iz katerih se proizvodi odpremljajo na ozemlje avtonomne skupnosti, ki ni tista, v kateri se nahajajo] imajo pravico, da od dolgovanega davka odbijejo [...] zneske, ki ustrezajo uporabi regionalne davčne stopnje katerih breme so predhodno nosili zaradi prevalitve ali zaradi njihove vključitve v ceno. Če v posameznem davčnem obdobju znesek odbitnega davka presega znesek dolgovanega davka, ima davčni zavezanec pravico do vračila ali kompenzacije razlike v skladu s pogoji, določenimi v predpisih. [...]"

Ta člen je bil razveljavljen s 1. januarjem 2019 na podlagi zakona o splošnem državnem proračunu za leto 2018, tako da je bila regionalna trošarinska stopnja vključena v posebno državno stopnjo, „da se zagotovi enotnost trga na področju goriv, ne da bi ta ukrep škodoval sredstvom avtonomnih skupnosti, in sicer v okviru predpisov Skupnosti“.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (zakon št. 22/2009 z dne 18. decembra 2009 o sistemu financiranja avtonomnih skupnosti) (različica, veljavna od leta 2013).

Člen 44: „Prihodki od regionalne stopnje trošarine za mineralna olja, pobrani na ozemlju avtonomne skupnosti, se prenesejo na to avtonomno skupnost.“

V skladu s sedmo prehodno določbo tega zakona se z regionalnim delom trošarine za mineralna olja nadomesti regionalni del nekdanjega davka na maloprodajo nekaterih mineralnih olj, ki je bil ukinjen 31. decembra 2012.

Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (splošna uredba o izvajanju zakona št. 58/2003 z dne 17. decembra 2003 o splošnem davčnem zakoniku na področju obnove upravnega postopka) (odobrena z Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo (kraljeva uredba 520/2005 z dne 13. maja 2005)).

Člen 14: „1. Pravico zahtevati vračilo zneskov, plačanih brez pravnega temelja, imajo naslednje osebe ali subjekti:

[...]

(c) če se znesek, plačan brez pravnega temelja, nanaša na dajatve, v zvezi s katerimi obstaja zakonska obveznost prevalitve, [...] oseba ali subjekt, ki je na podlagi prevalitve nosil davčno breme.

2. Pravico do vračila zneskov, za katere je bilo ugotovljeno, da so bili plačani brez pravnega temelja, imajo naslednje osebe ali subjekti:

(c) oseba ali subjekt, ki je na podlagi prevalitve nosil davčno breme, kadar se znesek, plačan brez pravnega temelja, nanaša na dajatve, v zvezi s katerimi obstaja zakonska obveznost prevalitve na druge osebe ali subjekte. [...]“

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari**

- 1 Družba DISA, SUMINISTROS Y TRADING, S. L. (v nadaljevanju: DISA) je pri španski davčni upravi (v nadaljevanju: davčna uprava) vložila zahtevek za popravek obračunov trošarine, ki so jih predložili različni davčni zavezanci za trošarino za mineralna olja (v nadaljevanju: trošarina) za leta od 2013 do 2015, kot davčni zavezanec, ki je na podlagi zakonske obveznosti prevalitve nosil breme zneskov, obračunanih za regionalni del te trošarine, in vračilo zneskov, plačanih iz tega naslova, ker je menila, da je navedeni regionalni del dajatve v nasprotju s pravom Unije.
- 2 Davčna uprava je te zahtevke zavrnila z odločbami, ki jih je družba DISA izpodbijala pred Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve, Španija), ki je njen zahtevek zavrnila z molkom organa. Družba DISA je pri Audiencia Nacional (osrednje sodišče, Španija) vložila tožbo zoper navedeno odločbo zaradi molka organa, ki je bila zavrjnena s sodbo z dne 25. novembra 2020. Družba DISA je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo pri Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija), ki je predložitveno sodišče.
- 3 Glede konteksta postopka v glavni stvari je treba navesti, da gre za eno od številnih kasacijskih pritožb, ki jih obravnava Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) in so vložene zoper regionalni del trošarine za mineralna olja, to je del trošarinske stopnje, ki se uporablja na ozemlju avtonomne skupnosti, ker naj bi bil v nasprotju s pravom Unije. Kar zadeva vprašanje, *kdo in v kakšnem postopku lahko pri davčnem organu zahteva vračilo zneskov dajatve, plačanih brez pravnega temelja, ker je ta dajatev v nasprotju s pravom Unije*, so v nekaterih od teh kasacijskih pritožb vračilo zneskov, plačanih brez pravnega temelja, pri davčni upravi zahtevale tretje osebe zunaj davčnopravnega razmerja, ki so kot kupci goriva trdile, da so nosile davčno breme zaradi zvišanja cene. V postopku s kasacijsko pritožbo št. 1908/20 je prvostopenjsko sodišče odločilo, da je tak zahtevek dopusten, v postopku s kasacijsko pritožbo št. 1902/21 pa je prvostopenjsko sodišče odločilo drugače, saj je menilo, da tretja oseba zunaj davčnopravnega razmerja ne more sprožiti davčnega postopka za vračilo zneskov, plačanih brez pravnega temelja, temveč mora zoper prodajalca sprožiti civilni postopek ali po potrebi zahtevati finančno odgovornost države za kršitev prava Unije, če lahko dokaže vzročno zvezo med davčnim predpisom in finančno škodo, ki ji je bila povzročena.

- 4 Predložitveno sodišče navaja, da čeprav je po mnenju Sodišča Evropske unije država članica dolžna vrniti dajatve, ki jih je pobrala v nasprotju s pravom Unije (sodba z dne 14. junija 2017, *Compass Contract Services*, C-38/19, točka 29), pravo Unije ne ureja postopkov za izvedbo takega vračila in mora vsaka država članica določiti pogoje, pod katerimi se lahko vložijo taki zahtevki, ti pogoji pa morajo biti v skladu z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti (sodba z dne 6. oktobra 2005, *MyTravel*, C-291/03, točka 17), kar pa ni predmet obravnavane pritožbe. Kot izraz te procesne avtonomije v Španiji člen 14 splošne uredbe o izvajanju zakona št. 58/2003 na področju obnove upravnega postopka osebi, ki je na podlagi zakonske obveznosti prevalitve nosila davčno breme dajatve, plačane brez pravnega temelja, kot osebi v davčnopravnem razmerju, podeljuje *pravico, da zahteva in prejme* povračilo teh plačanih zneskov. Družba DISA je subjekt, ki je na podlagi zakonske obveznosti prevalitve nosil davčno breme trošarine, ki so jo nanjo prevalili drugi davčni zavezanci, zato lahko z vidika španskega prava pri davčni upravi *zahteva* tako popravek obračuna kot vračilo teh prevaljenih zneskov ter po potrebi, če so izpolnjeni pogoji iz zakonodaje in sodne prakse, *doseže* vračilo po davčnem postopku za vračilo zneskov, plačanih brez pravnega temelja.
- 5 Te ugotovitve ne omaja napotitev Abogado del Estado (državni pravobranilec, Španija) na predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo italijansko sodišče in se obravnava v zadevi C-316/22, *Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA/A2A Energia SpA* in drugi, ki bi po njegovem mnenju moral privedi do prekinitve tega kasacijskega postopka brez postavitve vprašanja za predhodno odločanje, dokler Sodišče ne odloči o dvomih italijanskega sodišča. V navedeni zadevi se namreč končnemu potrošniku ne priznava pravica, da vračilo davka, plačanega brez pravnega temelja, zahteva neposredno od države, in lahko vložijo le civilno tožbo zoper davčnega zavezanca. Sodišče pa je v svoji sodni praksi sprejelo, da lahko država članica, če se ugotovi, da je bila dajatev prevaljena na končnega potrošnika (kupca), načeloma zavrne zahtevek za vračilo dajatve z utemeljitvijo, da dajatev davčnim organom ni plačal kupec, če lahko ta – če dejansko nosi breme dajatve – v skladu z notranjim pravom vložijo civilno tožbo proti davčnemu zavezancu in če vračilo škode, ki je nastala kupcu, od davčnega zavezanca ni dejansko nemogoče ali čezmerno oteženo – zlasti v primeru plačilne nesposobnosti davčnega zavezanca –, pri čemer lahko kupec v zadnjenavedenem primeru vračilo zahteva neposredno od davčnih organov (sodba z dne 20. oktobra 2011, *Danfoss A/S*, C-94/10). Za presojo v zvezi s to civilno tožbo, ali nacionalni civilni postopek onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanje te pravice, je pristojno izključno nacionalno sodišče.
- 6 V zvezi z dvomi o *načelu neupravičene obogatitve kot izjemi od obveznosti vračila dajatev, pobranih v nasprotju s pravom Unije*, družba DISA sicer trdi, da se v skladu s špansko zakonodajo, in sicer členom 14 splošne uredbe o izvajanju zakona št. 58/2003 na področju obnove upravnega postopka, ne zahteva dokaz, da vračilo nezakonite dajatve ne bo povzročilo njene neupravičene obogatitve, vendar predložitveno sodišče v zvezi s tem opozarja na sodno prakso Sodišča, v skladu s katero je neposredna prevalitev dajatve, plačane brez pravnega temelja, na kupca edina izjema od pravice do vračila dajatev, pobranih v nasprotju s

pravom Unije (sodba z dne 6. septembra 2011, *Lady & Kid in drugi*, C-398/09, EU:C:2011:540, točka 20). Vračilo zneska dajatve gospodarskemu subjektu, ki je ta znesek že prevelil na kupca, bi namreč pomenilo dvojno plačilo, ki bi ga bilo mogoče opredeliti kot neupravičeno obogatitev, ne da bi zaradi tega bile odpravljene posledice, ki jih je nezakonita dajatev povzročila kupcu (sodba z dne 14. januarja 1997, *Comateb in drugi*, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točka 22). Poleg tega morajo nacionalni organi in sodišča preprečiti takšno neupravičeno obogatitev, tudi če v zvezi s tem v nacionalnem pravu ni določb (sklep z dne 7. februarja 2022, *Vapo Atlantic*, C-460/21, ECLI:EU:C:2022:83, točka 40).

- 7 Glede na to, da je dejanska prevalitev v celoti ali delno odvisna od različnih dejavnikov, značilnih za vsako poslovno transakcijo, in da gre na koncu za vprašanje dejanskega stanja, ki ga mora preučiti nacionalno sodišče, ni treba predložiti vprašanja za predhodno odločanje o načelu neupravičene obogatitve – v njegovi razsežnosti preprečevanja obveznosti vračila –, o katerem bo glede na posebne okoliščine zadeve in bogato sodno prakso Sodišča na tem področju ustrezno presojeno v sodbi o tej pritožbi.

#### **Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari**

- 8 Družba DISA je v utemeljitev svojih zahtevkov trdila, da je bila regionalna trošarinska stopnja za mineralna olja, določena v členu 50b zakona 38/1992 o trošarinah, ki je veljala od 1. januarja 2013, v nasprotju s pravom Unije, ker je bila v nasprotju z nekaterimi določbami Direktive 2003/96. Natančneje, po mnenju družbe DISA mora biti davčno breme na področju trošarin za posamezen proizvod in uporabo enako na celotnem nacionalnem ozemlju, pri čemer regionalne razlike niso dopustne. Meni, da iz člena 5 Direktive 2003/96 izhaja, da lahko države članice uporabljajo diferencirane davčne stopnje izključno v izrecno naštetih primerih, v drugih pa ne. Družba DISA meni, da vključitev te regionalne stopnje trošarine za mineralna olja v posebno nacionalno stopnjo po razveljavitvi člena 50b zakona o trošarinah z učinkom od 1. januarja 2019 zaradi pritožbe, vložene pri Komisiji, pomeni tiho priznanje zakonodajalca, da so bile diferencirane regionalne trošarinske stopnje v nasprotju s pravom Unije. Družba DISA tudi trdi, da se po mnenju nekdanjega generalnega direktorja Komisije za obdavčenje in carinsko unijo Michela Aujeana „v tem stanju na podlagi razpoložljivih informacij zdi, da temeljno načelo enotnosti harmoniziranih trošarin v primeru regionalne diferenciacije teh davkov ne bi bilo spoštovano“ (navedeno v *Informe sobre la Reforma del Sistema de la Financiación Autónoma. Comisión para el Estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicables a partir de 2002*). Družba DISA tudi trdi, da je mogoče sodbo Sodišča z dne 25. oktobra 2012, *Komisija/Francija* (C-164/11), v kateri je bilo ugotovljeno, da Francija ni izpolnila obveznosti iz Direktive 2003/96, ker je ohranila davčno regionalizacijo, ki bi lahko povzročila razlike v ceni električne energije, prenesti na obravnavano zadevo. Nazadnje družba DISA trdi, da morajo biti v skladu z načelom nacionalne enotnosti trošarine harmonizirane in da mora

biti davčno breme za posamezen proizvod in uporabo enako na celotnem nacionalnem ozemlju, brez regionalnih razlik, pri čemer navaja sklepne predloge generalnega pravobranilca Jeana Richarda de la Toura v zadevi C-63/19.

- 9 Ob upoštevanju vpliva prava Unije na ta spor je predložitveno sodišče stranki pozvalo, naj se v bistvu izrečeta o združljivosti regionalne stopnje trošarine za mineralna olja s pravom Unije glede na Direktivo 2003/96 z različnih vidikov.
- 10 Družba DISA je v svojem odgovoru v bistvu trdila, da ni treba predložiti vprašanja za predhodno odločanje, ker je v skladu s sodno prakso Sodišča regionalna stopnja trošarine za mineralna olja v nasprotju s členom 5 Direktive 2003/96 v povezavi s členi 4, 14, 15, 17 in 19 te direktive, ker je diferencirana trošarinska stopnja (avtonomnih skupnosti) v nasprotju z *načelom nacionalne enotnosti*, v skladu s katerim mora biti trošarinska stopnja za posamezen proizvod in uporabo enaka na celotnem nacionalnem ozemlju, brez regionalnih razlik.
- 11 Davčna uprava je na drugi strani trdila, da ni treba predložiti vprašanja za predhodno odločanje, ker, prvič, vprašanje združljivosti regionalne stopnje trošarine za mineralna olja s pravom Unije ni bilo predmet razprave v kasacijski pritožbi ali na prvi stopnji in gre za hipotetično vprašanje; drugič, niti iz člena 5 Direktive 2003/96 ali iz katere koli druge določbe te direktive niti iz Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in razveljavitvi Direktive 92/12/EGS ne izhaja, da je treba določiti enotne davčne stopnje v vsaki državi, temveč le najnižje davčne stopnje; tretjič, je določitev regionalne trošarinske stopnje izraz politične avtonomije v finančnem smislu, ki je avtonomnim skupnostim zagotovljena s špansko ustavo in je varovana s členom 4(2) PDEU, in, četrtič, pravilno delovanje notranjega trga ni ogroženo, ker so avtonomne skupnosti določile regionalne trošarinske stopnje za dodatno obdavčitev nekaterih proizvodov iz člena 50b zakona o trošarinah.

#### **Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe**

- 12 Predložitveno sodišče dvomi o združljivosti dela trošarin, ki se nanaša na avtonomne skupnosti, s pravom Unije.
- 13 V postopkih s kasacijskimi pritožbami, vloženi na istem področju, se nobeno od prvostopenjskih sodišč ni izreklo o tem, saj je bila razprava vedno osredotočena na pravilnost postopka, izbranega za izvedbo vračila zneskov, plačanih brez pravnega temelja. Audiencia Nacional (osrednje sodišče) je v sodbi z dne 25. novembra 2020, zoper katero je bila vložena kasacijska pritožba, priznalo smiselnost predloga za sprejetje predhodne odločbe za razrešitev pravnih dvomov glede razlage Direktive 2003/96, vendar se je omejilo na zavrnitev zahtevka za vračilo izplačanih zneskov družbe DISA, ker tožeča stranka ni dokazala, da teh zneskov ni prevalila na druge osebe, s čimer bi bila preprečena neupravičena obogatitev. Ob sklicevanju na sodbo Sodišča z dne 2. oktobra 2003, Weber's Wine World in drugi (C-147/01), je Audiencia Nacional (osrednje sodišče) v sodbi navedlo, da „čeprav sodna praksa Sodišča Evropske unije nasprotuje obstoju

posebnosti v postopkih vračila davkov, ki so v nasprotju s pravom Unije, in uveljavitvi domnev o prevalitvi davka ali dokaznih zahtev, ki onemogočajo ali zelo otežujejo dokazovanje prevalitve, menimo, da zahtevku tožeče stranke ni mogoče ugoditi, ker ni zavzela poštenega in preglednega procesnega stališča v zvezi z zahtevkom za vračilo davkov v višini več milijonov eurov in ni vsaj poskušala dokazati, da to zanjo ne pomeni neupravičene obogatitve, tako da bi sodišču predložila konkretne informacije o transakcijah, opravljenih od začetka veljavnosti regionalne trošarinske stopnje, o gibanju cen goriv v času njene veljavnosti ali po potrebi o zmanjšanju dobička kot posledici zmanjšanja obsega prodaje zaradi prenosa davčnega bremena na kupca.“

- 14 V nasprotju s trditvami državnega pravobranilca to vprašanje ni hipotetično. Družba DISA je namreč po upravni poti zahtevala vračilo zneskov, ki jih je plačala za „regionalni del“ trošarine, ker naj bi bili v nasprotju s pravom Unije, kar je trdila in uveljavljala pred Audiencia Nacional (osrednje sodišče) in pred Tribunal Supremo (vrhovno sodišče). Poleg tega je davčna uprava priznala, da je imela družba DISA pravico zahtevati vračilo v davčnem postopku kot davčni zavezanec, ki je na podlagi prevalitve nosil davčno breme. Vendar je bilo prvostopenjsko sodišče tisto, ki je prvič podvomilo v upravičenost družbe DISA, da zahteva takšno vračilo, saj je menilo, da bi se lahko ta družba neupravičeno obogatila, ker ni dokazala, da davčnega bremena (prek cene) ni prevalila na kupce goriva. Po drugi strani Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) potrebuje razlago nekaterih določb Direktive 2003/96, ki po mnenju vlagateljev zahtevkov za vračilo plačanih zneskov utemeljujejo neupravičenost „regionalnega dela“ trošarine. V zvezi z obravnavano kasacijsko pritožbo je treba o upravičenosti družbe DISA, da v ustreznem davčnem postopku zahteva vračilo zneskov, plačanih brez pravnega temelja, na podlagi načela procesne avtonomije odločiti v skladu z nacionalnim pravom, pri čemer je bilo že navedeno, da družbi DISA te upravičenosti ni mogoče odreči. Učinki, ki lahko izhajajo iz načela neupravičene obogatitve, razumljenega kot izjema od vračila, in vprašanja v zvezi z bremenom njenega dokazovanja, ki jih je Sodišče v vsakem primeru že zadostno pojasnilo, so ločena tematika.
- 15 Glede na sodbe Sodišča, na katere sta se stranki sklicevali, da bi znikali potrebo po predložitvi vprašanja za predhodno odločanje, zlasti sodbi v zadevah C-164/11 in C-63/19, predložitveno sodišče meni, da iz sodne prakse Sodišča ni jasno razvidno, ali člen 5 Direktive 2003/96 nasprotuje temu, da se lahko v državi članici in na področju obdavčitve energentov in električne energije za isti proizvod določijo diferencirane stopnje obdavčitve glede na ozemlje in pod kakšnimi pogoji. Odločitev v sporu pa je odvisna od te razlage.