

Predmet C-743/22**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

1. prosinca 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunal Supremo (Španjolska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

15. studenoga 2022.

Žalitelj:

DISA SUMINISTROS Y TRADING, S. L. U.

Druga stranka u žalbenom postupku:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

Predmet glavnog postupka

Trošarine na mineralna ulja – Regionalna porezna stopa – Zahtjev za ispravak samostalnih obračuna poreza i povrat uplata koje su nepropisne zbog neusklađenosti s pravom Unije – Zahtjev koji je podnio porezni obveznik na kojeg je zakonito preneseno porezno opterećenje – Vrsta postupka – Dokaz stjecanja bez osnove

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Zahtjev za prethodnu odluku koji se odnosi na tumačenje – Članak 267. UFEU-a – Usklađenost nacionalne odredbe s Direktivom 2003/96/EZ – Porezna stopa ograničena na područje određene autonomne zajednice

Prethodno pitanje

Treba li Direktivu Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije, osobito njezin

članak 5., tumačiti na način da joj se protivi nacionalno pravilo poput članka 50.ter Leya 38/1992 de Impuestos Especiales (Zakon br. 38/1992 od 28. prosinca o trošarinama), kojim se autonomnim zajednicama omogućavalo da za isti proizvod utvrde stope trošarina na mineralna ulja koje se razlikuju ovisno o području?

Navedena sudska praksa i navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije: članci 4., 5. i 6.

Presuda od 2. listopada 2003., Weber's Wine World i dr., C-147/01, EU:C:2003:533, t. 115. i 116.

Presuda od 14. lipnja 2017., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, t. 29. i 30.

Presuda od 6. listopada 2005., MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, t. 17.

Presuda od 20. listopada 2011., Danfoss i Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674

Presuda od 6. rujna 2011., Lady & Kid i dr., C-398/09, EU:C:2011:540, t. 20.

Presuda od 14. siječnja 1997., Comateb i dr., C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, t. 22.

Rješenje od 7. veljače 2022., Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, t. 40.

Presuda od 25. listopada 2012., Komisija/Francuska, C-164/11, neobjavljena, EU:C:2012:665

Presuda od 14. siječnja 2021., Komisija/Italija (Doprinos za kupnju pogonskih goriva), C-63/19, EU:C:2021:18

Presuda od 25. srpnja 2018., Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587

Navedene odredbe nacionalnog prava

Zakon br. 38/1992 od 28. prosinca o trošarinama, kako je izmijenjen Leyem de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (Zakon o općem državnom proračunu za 2012.)

Članak 50.ter:

„1. Autonomne zajednice mogu utvrditi vlastitu stopu trošarina na mineralna ulja radi dodatnog oporezivanja proizvoda [...] koji se koriste na njihovu

području. Porezna stopa autonomne zajednice primjenjuje se u skladu s odredbama ovog zakona te ograničenjima i uvjetima iz propisa o financiranju autonomnih zajednica.

2. Primjenjuje se porezna stopa one autonomne zajednice na čijem području dolazi do finalne potrošnje proizvoda koji se oporezuju. [...]

3. Porezni obveznici [vlasnici objekata iz kojih se proizvodi ponovno otpremaju prema području neke druge autonomne zajednice] iz obračunanih iznosa [...] imaju pravo odbiti iznose koji se odnose na primjenu stope autonomne zajednice, a koje su već platili zbog prijenosa poreznog opterećenja ili jer su dio cijene. Kad visina iznosa koji se mogu odbiti u svakom poreznom razdoblju premaši obračunane iznose, porezni obveznik ima pravo na povrat ili naknadu razlike u skladu s propisanim uvjetima. [...]"

Taj je članak stavljen izvan snage s učinkom od 1. siječnja 2019. na temelju Zakona o općem državnom proračunu za 2018., pa je porezna stopa autonomne zajednice postala dio posebne državne stope „kako bi se osiguralo jedinstveno tržište u području goriva i pogonskih goriva, pri čemu se navedenom mjerom autonomnim zajednicama ne uskraćuju sredstva i poštuje zakonodavni okvir Zajednice”.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (Zakon br. 22/2009 od 18. prosinca o uređenju sustava financiranja autonomnih zajednica) (verzija koja je na snazi od 2013.)

Članak 44.: „Autonomnim zajednicama isplaćuje se prihod od njihove stope trošarina na mineralna ulja koja se naplaćuje na njihovu području.”

U skladu s sedmom prijelaznom odredbom tog zakona, udio u trošarinama na mineralna ulja koji određuju autonomne zajednice zamijenio je udio koji su autonomne zajednice određivale u nekadašnjem porezu na prodaju određenih mineralnih ulja na malo, koji je ukinut 31. prosinca 2012.

Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (Opća uredba o provedbi Općeg poreznog zakona br. 58/2003 od 17. prosinca u području upravnog nadzora; u daljnjem tekstu: Uredba u području upravnog nadzora). (Donesen Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo (Kraljevska uredba br. 520/2005 od 13. svibnja))

Članak 14.: „1. Pravo na podnošenje zahtjeva za povrat nepropisnih uplata imaju sljedeće osobe ili subjekti:

[...]

(c) Ako se nepropisna uplata odnosi na poreze koji se u skladu sa zakonom moraju prenijeti, [...] osoba ili subjekt na kojeg je porezno opterećenje preneseno.

2. Pravo na povrat uplata koje su proglašene nepropisnima imaju sljedeće osobe ili subjekti:

(c) Osoba ili subjekt na kojeg je porezno opterećenje preneseno ako se nepropisna uplata odnosi na poreze koji se u skladu sa zakonom moraju prenijeti na druge osobe ili subjekte. [...]"

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Društvo DISA, SUMINISTROS Y TRADING, S. L. (u daljnjem tekstu: DISA), kao porezni obveznik na kojeg je zakonito prenesen udio koji u prijavljenim iznosima trošarina o kojima je riječ određuju autonomne zajednice, podnijelo je španjolskoj Agenciji Estatal de la Administración Tributaria (Državna agencija za poreznu upravu, Španjolska; u daljnjem tekstu: Porezna uprava) zahtjev za ispravak samostalnih obračuna poreza koje su dostavili različiti porezni obveznici trošarina na mineralna ulja za poslovne godine od 2013. do 2015. i zahtjev za povrat iznosa plaćenih na to ime jer je smatralo da se navedeni udio autonomne zajednice protivi pravu Europske unije.
- 2 Porezna uprava te je zahtjeve odbila u rješenjima koje je društvo DISA pobijalo pred Tribunalom Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska), koji je njegovu žalbu odbio prešutnom odlukom. Društvo DISA protiv te je prešutne odluke Audienciji Nacional (Visoki nacionalni sud, Španjolska) podnijelo tužbu koja je odbijena presudom od 25. studenoga 2020. Društvo DISA protiv potonje je presude podnijelo žalbu Tribunalu Supremo (Vrhovni sud, Španjolska), sudu koji je uputio zahtjev.
- 3 Kad je riječ o kontekstu glavnog postupka, žalba o kojoj je riječ samo je jedna od žalbi o kojima treba odlučiti Tribunal Supremo (Vrhovni sud), a koje su podnesene protiv udjela u trošarinama na mineralna ulja koji određuju autonomne zajednice, odnosno dijela porezne stope koji ovisi o konkretnom području autonomne zajednice, jer ga se smatra protivnim pravu Europske unije. Kad je riječ o pitanju *tko, i podnošenjem kojeg postupovnog sredstva, može od Porezne uprave tražiti povrat nepropisnih uplata poreza jer smatra da je protivan pravu Europske unije*, u nekim od tih žalbi povrat nepropisnih uplata od Porezne su uprave tražile treće osobe koje nisu dio pravno-poreznog odnosa jer su smatrale da su kao kupci pogonskog goriva zbog povećanja cijene snosile porezno opterećenje. Nadležni je sud u žalbenom postupku br. 1908/20 odlučio da je takav zahtjev dopušten, dok je nadležni sud u žalbenom postupku br. 1902/21 donio pak drukčiju odluku jer je smatrao da treća osoba koja nije dio pravno-poreznog odnosa ne može pokrenuti porezni postupak radi povrata nepropisnih uplata, nego treba pokrenuti građanski postupak protiv prodavatelja ili, ovisno o slučaju, podnijeti tužbu zbog imovinske odgovornosti države zbog povrede prava Unije ako može dokazati uzročnu vezu između poreznog pravila i pretrpljene financijske štete.

- 4 Sud koji je uputio zahtjev ističe da je, iako je Sud Europske utvrdio da je država članica obvezna vratiti iznose naplaćene protivno pravu Unije (presuda od 14. lipnja 2017., *Compass Contract Services*, C-38/19, t. 29.), također točno da se pravom Unije ne utvrđuje vrsta postupka za ostvarivanje navedenog povrata, nego svaka država članica uređuje uvjete za podnošenje takvih zahtjeva, pri čemu ti uvjeti moraju biti u skladu s načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti (presuda od 6. listopada 2005., *Mytravel*, C-291/03, t. 17.), a ti su parametri nesporni u žalbi o kojoj je riječ. Kao izraz te postupovne autonomije, u Španjolskoj se člankom 14. Uredbe u području upravnog nadzora osobama na koje je zakonito prenesen nepropisan porez, a koje su dio pravno-poreznog odnosa, dodjeljuje pravo na *podnošenje* zahtjeva za povrat tih plaćenih iznosa i *ostvarivanje* tog povrata. Društvo DISA ima status subjekta na koji su drugi porezni obveznici zakonito prenijeli trošarine na mineralna ulja, pa u skladu sa španjolskim pravom ima aktivnu procesnu legitimaciju da od Porezne uprave *zahtijeva* ispravak samostalnih obračuna i povrat tih prenesenih iznosa *te, ovisno o slučaju, ostvari* povrat, ako su ispunjeni zahtjevi utvrđeni u propisima i sudskoj praksi, u okviru poreznog postupka za povrat nepropisnih uplata.
- 5 Taj zaključak nije doveden u pitanje time što se državni odvjetnik poziva na zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio talijanski sud, na kojem se temelji predmet C-316/22, *Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA, A2A Energia SpA i dr.*, zbog kojeg, prema njegovu mišljenju, ovaj postupak treba prekinuti bez upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku dok Sud ne odluči o dvojabama talijanskog suda. Naime, u navedenom predmetu krajnjem potrošaču uskraćuje se pravo na podnošenje zahtjeva za povrat poreza koji je nepropisno plaćen izravno državi i dopušta mu se samo podnošenje građanske tužbe protiv poreznog obveznika. Međutim, Sud je u svojoj sudskoj praksi priznao da država članica, nakon što se dokaže prijenos poreznog opterećenja na krajnjeg potrošača (kupca), načelno može odbiti zahtjev za povrat poreza jer ga poreznim tijelima nije platio navedeni kupac, pod uvjetom da on (ako se na njega zaista prenosi financijsko opterećenje) u skladu s nacionalnim pravom može podnijeti građansku tužbu protiv poreznog obveznika (ili protiv osobe koja zadržava porez) i da u praksi za poreznog obveznika nije nemoguće ili pretjerano teško kupcu isplatiti naknadu štete koju je pretrpio, osobito u slučaju nesolventnosti poreznog obveznika, a kupac u tom slučaju svoj zahtjev za povrat može podnijeti izravno poreznim tijelima (presuda od 20. listopada 2011., *Danfoss A/S*, C-94/10). Isključivo je na nacionalnom sudu da donese ocjenu u pogledu te građanske tužbe, odnosno ocijeni je li ostvarivanje tog prava zbog nacionalnog građanskog postupka nemoguće ili pretjerano teško.
- 6 Kad je riječ o dvojabama u pogledu *načela stjecanja bez osnove kao iznimke od obveze povrata poreza naplaćenog protivno pravu Unije*, iako društvo DISA tvrdi da se španjolskim propisom, odnosno člankom 14. Uredbe u području upravnog nadzora, ne zahtijeva nikakav dokaz da zbog povrata nezakonitog poreza neće doći do stjecanja bez osnove, sud koji je uputio zahtjev podsjeća na sudsku praksu Suda u tom pogledu, u skladu s kojom je izravan prijenos nepropisnog poreza na kupca jedino odstupanje od prava na povrat poreza koji se protive pravu Unije

(presuda od 6. rujna 2011., *Lady & Kid i dr.*, C-398/09, EU:C:2011:540, t. 20.). Naime, vratiti gospodarskom subjektu iznos davanja koje je već naplaćeno od kupca bilo bi isto što i dvostruko mu platiti, a što se može kvalificirati kao stjecanje bez osnove, a da se pritom ne otklanjaju posljedice nezakonitosti davanja sa stajališta kupca (presuda od 14. siječnja 1997., *Comateb i dr.*, C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, t. 22.). S druge strane, na nacionalnim je tijelima i sudovima da onemoguće navedeno stjecanje bez osnove, uključujući u slučaju kada u nacionalnom pravu ne postoje propisi u tom pogledu (rješenje od 7. veljače 2022., *Vapo Atlantic*, C-460/21, ECLI:EU:C:2022:83, t. 40.).

- 7 Međutim, budući da stvarni djelomični ili potpuni prijenos poreznog opterećenja ovisi o različitim čimbenicima konkretne poslovne transakcije i da je zapravo riječ o činjeničnom pitanju koje treba ispitati nacionalni sud, nije potrebno uputiti prethodno pitanje u pogledu načela stjecanja bez osnove (u smislu iznimke od obveze povrata) jer će se ono primjereno ocijeniti u presudi povodom žalbe o kojoj je riječ, s obzirom na posebne okolnosti slučaja i bogatu sudsku praksu Suda o tom pitanju.

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

- 8 U obrazloženju svojih zahtjeva društvo DISA tvrdilo je da se stopa trošarina na mineralna ulja koju određuju autonomne zajednice, utvrđena člankom 50.ter Zakona br. 38/1992 o trošarinama koji je na snazi od 1. siječnja 2013., protivi pravu Unije jer nije u skladu s određenim odredbama Direktive 2003/96. Konkretno, društvo DISA smatralo je da porezno opterećenje u pogledu trošarina na određeni proizvod i potrošnju mora biti jednako na čitavom nacionalnom državnom području i da pritom ne smiju postojati regionalne razlike. Prema njegovu mišljenju, iz članka 5. Direktive 2003/96 proizlazi da države članice mogu primjenjivati diferencirane porezne stope isključivo u slučajevima koji su u njoj izričito navedeni. Prema mišljenju društva DISA, zakonodavac je time što je tu stopu trošarina na mineralna ulja koju određuju autonomne zajednice uključio u posebnu državnu stopu, nakon što je od 1. siječnja 2019. članak 50.ter Zakona o trošarinama stavljen izvan snage zbog pritužbe podnesene Komisiji, implicitno priznao da se diferencirane stope trošarina na mineralna ulja koje određuju autonomne zajednice protive pravu Unije. Društvo DISA usto tvrdi da se, prema mišljenju bivšeg ravnatelja Glavne uprave za oporezivanje i carinsku uniju Komisije, Michela Aujeana, „u ovim okolnostima, prema dostupnim informacijama, čini da se temeljno načelo jedinstvene stope usklađenih trošarina ne bi poštovalo kad bi se te trošarine razlikovale s obzirom na autonomnu zajednicu” (kako se navodi u *Izješću o reformi sustava financiranja autonomnih zajednica. Komisija za izradu studije i prijedloga novog sustava financiranja autonomnih zajednica od 2002.*). Društvo DISA također tvrdi da se na ovaj predmet mogu primijeniti utvrđenja Suda iz njegove presude od 25. listopada 2012., *Komisija/Francuska*, C-164/11, u kojoj je presudio da Francuska nije ispunila obveze koje joj se propisuju Direktivom 2003/96 jer je zadržala regionalni sustav oporezivanja koji može uzrokovati razlike u cijeni električne

energije. Naposljetku, društvo DISA tvrdi da se *načelom jedinstvene nacionalne stope* uređuje usklađena naplata trošarina i zahtijeva da porezno opterećenje za određeni proizvod i potrošnju bude jednako na čitavom nacionalnom državnom području, bez regionalnih razlika, pri čemu navodi mišljenje nezavisnog odvjetnika J. Richarda de la Toura u predmetu C-63/19.

- 9 S obzirom na važnost prava Unije za ovaj spor, sud koji je uputio zahtjev pozvao je sve stranke da se u biti očituju o usklađenosti stope trošarina na mineralna ulja koju određuju autonomne zajednice s pravom Unije, s obzirom na Direktivu 2003/96, i to s različitih gledišta.
- 10 Društvo DISA u svojem je odgovoru tvrdilo, ukratko, da upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku nije potrebno jer se u skladu sa sudskom praksom Suda stopa trošarina na mineralna ulja koju određuju autonomne zajednice protivi članku 5. Direktive 2003/96, u vezi s člancima 4., 14., 15., 17. i 19., zato što se diferencirana stopa (ovisno o autonomnoj zajednici) protivi *načelu jedinstvene nacionalne stope*, u skladu s kojim porezno opterećenje u pogledu trošarina na određeni proizvod i potrošnju mora biti jednako na čitavom nacionalnom državnom području, bez regionalnih razlika.
- 11 Državna je uprava pak tvrdila da upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku nije potrebno jer se, kao prvo, ni u okviru žalbe, ni u okviru tužbe nije raspravljalo o pitanju usklađenosti stope trošarina na mineralna ulja koju određuju autonomne zajednice s pravom Unije i jer je to pitanje hipotetsko; kao drugo, ni iz članka 5. Direktive 2003/96 ni bilo koje druge odredbe te direktive ili Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ ne proizlazi da je potrebno odrediti ujednačene porezne stope unutar svake države, nego samo da je potrebno odrediti najniže porezne stope; kao treće, porezna stopa koju određuju autonomne zajednice izraz je političke autonomije u financijskom smislu koja se autonomnim zajednicama jamči španjolskim Constituciónom (Ustav) i člankom 4. stavkom 2. UFEU-a; te, kao četvrto, time što autonomne zajednice određuju vlastite stope radi dodatnog oporezivanja određenih proizvoda navedenih u članku 50.ter Zakona o trošarinama ne ugrožava se pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 12 Sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu usklađenosti udjela u trošarinama na mineralna ulja koji određuju autonomne zajednice s pravom Unije.
- 13 U žalbama koje su podnesene u tom području nijedan nadležni sud nije o tome donio odluku jer se rasprava uvijek vodila o pravilnosti postupovnog sredstva odabranog za ostvarivanje povrata nepropisnih uplata. U presudi od 25. studenoga 2020., protiv koje je podnesena žalba, Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud) utvrdila je prikladnost upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku radi rješavanja pravnih dvojbi u pogledu tumačenja Direktive 2003/96, ali je samo odbila zahtjev za povrat iznosa koje je platilo društvo DISA jer žalitelj nije dokazao da navedene

iznose nije prenio na druge osobe, čime bi se izbjeglo stjecanje bez osnove. Uz upućivanje na presudu Suda od 2. listopada 2003., *Weber's Wine World i dr.*, C-147/01, Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud) utvrdila je u svojoj presudi da, „iako se sudskoj praksi Suda Europske unije protivi postojanje iznimaka u postupcima za povrat poreza koji su naplaćeni protivno pravu Europske unije i utvrđivanje pretpostavki prijenosa poreza ili zahtjeva u pogledu dokaza zbog kojih je taj prijenos nemoguće ili pretjerano teško dokazati, ovaj sud smatra da se tužiteljev zahtjev ne može prihvatiti jer ne postupa pošteno i transparentno kad zahtjeva milijunski povrat poreza i pritom uopće ne pokušava dokazati da zbog njega neće doći do stjecanja bez osnove, primjerice, tako da sudu pruži konkretne informacije o izvršenim transakcijama od dana kad je stopa autonomne zajednice stupila na snagu, promjeni cijena pogonskih goriva dok je ta stopa bila na snazi ili, po potrebi, padu dobiti zbog smanjenog obujma prodaje nakon prijenosa poreznog opterećenja na kupca”.

- 14 Suprotno tvrdnjama državnog odvjetnika, prethodno pitanje nije hipotetsko. Naime, društvo DISA u upravnom je sporu tražilo povrat iznosa koje je platilo za udio u trošarinama na mineralna ulja koji određuju autonomne zajednice jer su oni plaćeni protivno pravu Unije, a pri tom je zahtjevu ostalo i podnijelo ga Audienciji Nacional (Visoki nacionalni sud) i Tribunalu Supremo (Vrhovni sud). Štoviše, Porezna uprava priznala je da društvo DISA ima aktivnu procesnu legitimaciju da traži povrat u poreznom postupku jer je ono porezni obveznik na kojeg je preneseno porezno opterećenje. Međutim, upravo je prvostupanjski sud prvi doveo u pitanje aktivnu procesnu legitimaciju društva DISA da traži taj povrat jer je smatrao da bi, s obzirom na to da to društvo nije dokazalo da porezno opterećenje nije prenijelo na kupce pogonskog goriva (kao dio cijene), moglo doći do stjecanja bez osnove. S druge strane, Tribunalu Supremo (Vrhovni sud) potrebno je tumačenje određenih odredbi Direktive 2003/96 kojima se, prema mišljenju podnositelja zahtjeva za povrat uplata, dokazuje da je udio u trošarinama na mineralna ulja koji određuju autonomne zajednice nepropisan. Kad je riječ o predmetnoj žalbi, o aktivnoj procesnoj legitimaciji društva DISA da traži povrat nepropisnih uplata u odgovarajućem poreznom postupku treba odlučiti u skladu s nacionalnim pravom na temelju načela postupovne autonomije, a već je istaknuto da se društvu DISA navedena legitimacija ne može osporiti. Drugo je pitanje koji učinci mogu proizaći iz načela stjecanja bez osnove u smislu iznimke od povrata, kao i pitanja koja se odnose na teret njegova dokazivanja, što je Sud u svakom slučaju već dovoljno razjasnio.
- 15 S obzirom na presude Suda na koje su se stranke pozvale kako bi osporile nužnost upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku, konkretno, presude donesene u predmetima C-164/11 i C-63/19, sud koji je uputio zahtjev smatra da se na temelju sudske prakse Suda članak 5. Direktive 2003/96 ne može jasno protumačiti te se ne može zaključiti protivi li mu se to da se unutar država članica u području oporezivanja energenata i električne energije za isti proizvod utvrde, i pod kojim uvjetima, porezne stope koje se razlikuju ovisno o području. Naime, rješenje spora ovisi o tom tumačenju.