Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
ATHANASIOSA RANTOSA
od 25. siječnja 2024.[1]

Predmet C-743/22

DISA SUMINISTROS Y TRADING S. L. U. (DISA)
protiv
Agencia Estatal de la Administración Tributaria

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Supremo (Vrhovni sud, Španjolska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje energenata i električne energije – Direktiva 2003/96/EZ – Članak 5. – *Impuesto especial sobre hidrocarburos ‚IEH'* (trošarina na mineralna ulja) – Regionalna stopa trošarina na mineralna ulja koja se pribraja državnoj stopi – Diferencirane stope trošarina na području države članice ovisno o regiji u kojoj se proizvod koristi"

I. Uvod

1. Predmetni zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 5. Direktive 2003/96/EZ[2].

2. Taj je zahtjev podnesen u okviru spora između društva DISA Suministros y Trading, SLU (u daljnjem tekstu: DISA ili žalitelj) i Agencije Estatal de la Administración Tributaria (Državna agencija za poreznu upravu, Španjolska) slijedom žaliteljevih zahtjeva za povrat poreza plaćenog na ime dodatne porezne stope autonomne zajednice koja se primjenjuje na Impuesto especial sobre hidrocarburos (trošarina na mineralna ulja, u daljnjem tekstu: IEH).

3. Ovaj predmet Sudu pruža priliku da pojasni nalaže li se Direktivom 2003/96, neovisno o poštovanju najnižih razina oporezivanja koje su tom direktivom propisane, ujednačena razina oporezivanja na cijelom području države članice ili se njome državama članicama ostavlja manevarski prostor da propišu različite stope trošarina za isti proizvod i istu uporabu ovisno o dijelu državnog područja u kojem će se taj proizvod koristiti.

[1] Izvorni jezik: francuski

[2] Direktiva Vijeća od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije (SL 2003., L 283, str. 51.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75. i ispravak SL 2019., L 33, str. 37.). U zahtjevu za prethodnu odluku upućuje se samo na Direktivu 2003/96 u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, koji se odnosi na razdoblje od 2013. do 2015., pri čemu se ne spominju naknadne izmjene i revizije te direktive.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 2003/96

4. Uvodne izjave 2. do 5., 9., 10., 15. i 24. Direktive 2003/96 glase:

„(2) Nedostatak propisa Zajednice kojima se utvrđuju najniže stope oporezivanja električne energije i energenata, osim mineralnih ulja, mogao bi negativno djelovati na pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta.

(3) Pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta i ostvarivanje ciljeva ostalih politika Zajednice zahtijeva da se na razini Zajednice utvrde najniže razine oporezivanja većine energenata, uključujući električnu energiju, prirodni plin i ugljen.

(4) Značajne razlike u oporezivanju energije, koje države članice primjenjuju na nacionalnoj razini, mogle bi se pokazati štetnima za pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta.

(5) Utvrđivanjem odgovarajućih najnižih stopa oporezivanja na razini Zajednice omogućit će se smanjenje postojećih razlika među nacionalnim stopama oporezivanja.

[…]

(9) Državama članicama treba omogućiti potrebnu fleksibilnost u definiranju i provedbi politike koja odgovara njihovim nacionalnim okolnostima.

(10) Države članice žele uvesti ili zadržati različite vrste oporezivanja na energente i električnu energiju. S obzirom na to treba dozvoliti državama članicama da se usklade s najnižim razinama oporezivanja Zajednice, uzimajući u obzir ukupna terećenja u vezi sa svim neizravnim porezima koje one odluče primjenjivati (osim PDV-a).

[…]

(15) Mogućnost primjene diferenciranih nacionalnih stopa oporezivanja za isti proizvod trebala bi se dozvoliti u određenim okolnostima ili čvrstim preduvjetima pod uvjetom da se poštuju najniže razine oporezivanja Zajednice i pravila unutarnjega tržišta i tržišnog natjecanja.

[…]

(24) Državama članicama treba dozvoliti primjenu određenih drugih oslobođenja ili sniženih razina oporezivanja kad to ne utječe na pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta i ne uzrokuje narušavanje konkurentnosti.”

5. Člankom 1. te direktive određuje se:

„Države članice uvode poreze na energente i električnu energiju u skladu s ovom Direktivom.”

6. Članak 2. stavak 1. točka (b) navedene direktive glasi:

„1. Za potrebe ove Direktive, pojam‚energenti' primjenjuje se na proizvode koji su:

[…]

(b) obuhvaćeni oznakama KN 2701, 2702 i 2704 do 2715".

7. Člankom 3. te direktive propisuje se:

„Upućivanja u Direktivi 92/12/EEZ na ‚mineralna ulja' i ‚trošarine', ako se ta Direktiva primjenjuje na mineralna ulja, tumače se kao da obuhvaćaju sve energente, električnu energiju i sve nacionalne neizravne poreze koji su navedeni u članku 2. i članku 4. stavku 2. ove Direktive."

8. Člankom 4. Direktive 2003/96 propisuje se:

„1. Razine oporezivanja koje države članice primjenjuju na energetske proizvode i električnu energiju, a koje su navedene u članku 2., ne smiju biti ispod najniže razine oporezivanja propisane ovom Direktivom.

2. Za potrebe ove Direktive, ‚razina oporezivanja' znači ukupno opterećenje u vezi sa svim neizravnim porezima (osim PDV-a) koji se izračunavaju izravno ili neizravno po količini energenta ili električne energije u trenutku puštanja u slobodnu potrošnju."

9. U članku 5. te direktive navodi se:

„Pod uvjetom da poštuju najniže razine oporezivanja koje su propisane ovom Direktivom i ako su usklađene s pravom Zajednice, države članice mogu uz poreznu kontrolu primjenjivati diferencirane stope poreza u sljedećim slučajevima:

– kad su diferencirane stope izravno povezane s kvalitetom proizvoda,

– kad diferencirane stope izravno ovise o količinskim razinama potrošnje električne energije ili energenta koji se koriste za grijanje,

– za sljedeće uporabe: lokalni javni putnički prijevoz (uključujući taksije), skupljanje otpada, oružane snage i javnu upravu, invalide, sanitetska vozila,

– između korištenja u poslovne i neposlovne svrhe, za energente i električnu energiju, kako je navedeno u člancima 9. i 10."

10. Člankom 6. navedene direktive određuje se:

„Države članice mogu slobodno odobravati oslobođenje od poreza ili snižene razine oporezivanja, kako je propisano ovom Direktivom:

(a) izravno;

(b) putem diferenciranih stopa;

ili

(c) povratom cijelog ili dijela naplaćenih poreza.”

11. Člankom 19. stavcima 1. i 3. iste direktive propisuje se:

„1. Dodatno odredbama u prethodnim člancima, posebno člancima 5., 15. i 17., djelujući jednoglasno na prijedlog Komisije, Vijeće može ovlastiti bilo koju državu članicu da uvede daljnja oslobođenja ili sniženja radi provođenja pojedinih politika.

Država članica koja želi uvesti takve mjere o tome obavješćuje Komisiju te dostavlja Komisiji sve relevantne i potrebne podatke.

Komisija preispituje zahtjev uzimajući u obzir, između ostalog, i ispravno funkcioniranje unutarnjeg tržišta, potrebu osiguranja pravednog natjecanja, kao i aspekte politike Zajednice u vezi sa zdravstvom, okolišem, energetikom i prometom.

[…]

3. Ako Komisija smatra da oslobođenja ili sniženja predviđena u stavku 1. više nisu održiva, posebno u vezi s pravednim tržišnim natjecanjem ili zbog narušavanja funkcioniranja unutarnjeg tržišta, ili u vezi s politikom Zajednice na području zdravstva, zaštite okoliša, energetike i prometa, ona će podnijeti Vijeću odgovarajuće prijedloge. Vijeće donosi jednoglasne odluke o tim prijedlozima.”

2. Direktiva 2008/118/EZ

12. Članak 1. stavci 1. i 2. Direktive 2008/118/EZ[3] glasi kako slijedi:

„1. Ovom se Direktivom utvrđuju opća pravila u odnosu na trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju sljedećih roba (dalje u tekstu ‚trošarinska roba’):

(a) energenti i električna energija, obuhvaćeni [Direktivom 2003/96];

[…]

2. Države članice mogu ubirati druge neizravne poreze na trošarinsku robu za posebne namjene, ako su ti porezi sukladni poreznim pravilima Zajednice koja se primjenjuju na trošarinu ili porez na dodanu vrijednost, vezano uz utvrđivanje porezne osnovice, izračunavanje poreza, nastanak obveze obračuna i nadzor poreza koji su u pitanju, ali ne uključuju odredbe o oslobođenjima.”

[3] Direktiva Vijeća od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.)

B. Španjolsko pravo

13. Člankom 50.*ter* Leya 38/1992 de Impuestos Especiales (Zakon br. 38/1992 o trošarinama) od 28. prosinca 1992. (u daljnjem tekstu: Zakon o trošarinama), naslovljenim „Porezna stopa autonomne zajednice”, u verziji primjenjivoj na glavni postupak, određuje se:

„1. Autonomne zajednice mogu utvrditi regionalnu stopu trošarina na mineralna ulja radi dodatnog oporezivanja proizvoda na koje se primjenjuju porezne stope navedene u točkama […], a koji se koriste na njihovu području. Regionalna stopa primjenjuje se u skladu s odredbama ovog zakona te ograničenjima i uvjetima iz propisa o financiranju autonomnih zajednica.

2. Primjenjuje se regionalna porezna stopa one autonomne zajednice na čijem području dolazi do krajnje potrošnje proizvoda koji se oporezuju. Za potrebe ovog članka smatra se da se proizvodi koriste na području autonomne zajednice ako su oni zaprimljeni na nekom od sljedećih mjesta:

[…]”

14. Članak 50.*ter* Zakona o trošarinama bio je na snazi tijekom poreznih razdoblja 2013. do 2018. Stavljen je izvan snage 1. siječnja 2019. Leyem 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (Zakon br. 6/2018 o općem državnom proračunu za 2018.) od 3. srpnja 2018., u čijem se obrazloženju među ostalim navodi:

„U području trošarina, regionalna stopa trošarine na mineralna ulja postala je dio posebne državne stope kako bi se osiguralo jedinstveno tržište u području goriva i pogonskih goriva, pri čemu se tom mjerom autonomnim zajednicama ne uskraćuju sredstva i poštuje zakonodavni okvir Zajednice.”

III. Glavni postupak, prethodno pitanje i postupak pred Sudom

15. Subjekti CLH, TEPSA i SECICAR, logistički operatori koji su obveznici plaćanja IEH-a, podnijeli su samostalne obračune poreza za razdoblja od 2013. do 2015. te su iznos IEH-a prenijeli na društvo DISA. To je društvo aktivno u području kupnje, prodaje, uvoza i trgovine na veliko naftnih derivata.

16. Nakon što je platilo IEH, društvo DISA je poreznoj upravi podnijelo zahtjev za ispravak samostalnih obračuna koje su podnijeli CLH, TEPSA i SECICAR te je tražilo povrat iznosa koji odgovaraju dodatnoj regionalnoj stopi trošarina na mineralna ulja, kako ju je utvrdila autonomna zajednica o kojoj je riječ (u daljnjem tekstu: regionalna stopa trošarina na mineralna ulja ili regionalna stopa IEH-a).

17. U potporu tim zahtjevima društvo DISA istaknulo je da je ta regionalna stopa, predviđena člankom 50.*ter* Zakona o trošarinama, koji je na snazi od 1. siječnja 2013., protivna pravu Unije jer povređuje određene odredbe Direktive 2003/96, osobito njezin članak 5., zbog toga što ne odgovara odstupanjima propisanima tom odredbom za primjenu diferenciranih poreznih stopa te je protivna cilju ujednačenog oporezivanja koji se želi postići tom direktivom.

18. Porezna je uprava te zahtjeve odbila jer je smatrala da nije na njoj da odlučuje o pitanju je li španjolskim propisom povrijeđeno pravo Unije.

19. Žalitelj je stoga to odbijanje osporavao pred Tribunalom Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska).

20. Zatim je protiv odluke tog suda podnio žalbu vijeću za upravne sporove Audiencije Nacional (Visoki nacionalni sud, Španjolska), koja je odbijena presudom od 25. studenoga 2020. Iako je napomenula da bi ju pravne dvojbe u pogledu tumačenja Direktive 2003/96 mogle navesti na podnošenje zahtjeva za prethodnu odluku, Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud) odbila je zahtjev za povrat plaćenih iznosa s obrazloženjem da društvo DISA nije dokazalo da te iznose nije prenijelo na druge osobe, zbog čega je moglo doći do stjecanja bez osnove u korist žalitelja.

21. Žalitelj je protiv presude Audiencije Nacional podnio žalbu u kasacijskom postupku Tribunalu Supremo (Vrhovni sud, Španjolska), sudu koji je uputio zahtjev.

22. Taj sud naglašava da ishod glavnog postupka ovisi o tumačenju Direktive 2003/96 s obzirom na regionalnu stopu trošarina na mineralna ulja. On u tom pogledu smatra da ni ta direktiva ni sudska praksa Suda ne daju jasno tumačenje članka 5. navedene direktive kad je riječ o pitanju protivi li joj se, i pod kojim uvjetima, to da se, u području oporezivanja energenata i električne energije, unutar države članice za isti proizvod uvedu diferencirane porezne stope ovisno o području o kojem je riječ.

23. U tim je okolnostima Tribunal Supremo (Vrhovni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li Direktivu [2003/96], osobito njezin članak 5., tumačiti na način da joj se protivi nacionalno pravilo poput članka 50.*ter* [Zakona o trošarinama], kojim se autonomnim zajednicama omogućava da za isti proizvod utvrde diferencirane stope trošarina na mineralna ulja ovisno o području?”

24. Pisana očitovanja Sudu su podnijeli žalitelj, španjolska vlada i Europska komisija.

IV. Analiza

A. Dopuštenost prethodnog pitanja

25. Prije analize jedinog prethodnog pitanja koje je postavio sud koji je uputio zahtjev valja se izjasniti o prigovoru nedopuštenosti koji je istaknula španjolska vlada.

26. Naime, ta vlada tvrdi da prethodno pitanje treba proglasiti nedopuštenim jer je hipotetsko. Prema njezinu mišljenju, o pitanju usklađenosti nacionalne odredbe o kojoj je riječ s pravom Unije ne bi se nikad raspravljalo pred sudovima koji su prethodno odlučivali u glavnom postupku, pa čak ni u okviru žalbe pred sudom koji je uputio zahtjev, jer bi ta žalba prvotno bila ograničena na pitanje ima li žalitelj aktivnu procesnu legitimaciju za pokretanje postupka za povrat stečenog bez osnove.

27. U tom pogledu, valja podsjetiti na to da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da pitanja o tumačenju prava Unije koja nacionalni sud uputi u pravnom i činjeničnom okviru koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati uživaju pretpostavku relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o prethodnom pitanju koje je uputio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze sa

stvarnošću ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima za davanje korisnog odgovora na upućena pitanja [4].

28. U ovom je pak slučaju pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev u izravnoj vezi sa stvarnošću ili predmetom glavnog postupka jer se odnosi na žaliteljev zahtjev za povrat iznosa koji odgovara regionalnom udjelu u IEH-u, koji je on platio, a koji temelji na tome da je taj regionalni udio protivan Direktivi 2003/96, osobito njezinu članku 5. Sud koji je uputio zahtjev ističe, osim toga, da ishod glavnog postupka ovisi o tumačenju te direktive s obzirom na to da će on trebati odlučiti o meritumu žalbe na temelju nacionalnog prava kojim se uređuju žalbe u kasacijskom postupku [5]. Naposljetku, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku jasno proizlazi, što španjolska vlada ne osporava, da se zahtjevi za povrat koje je podnio žalitelj odnose na razdoblje u kojem je članak 50.*ter* Zakona o trošarinama bio na snazi.

29. S obzirom na prethodno navedeno, valja odbiti prigovor nedopuštenosti koji je istaknula španjolska vlada.

B. Meritum

30. Svojim jedinim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita, u biti, protivi li se Direktivi 2003/96, osobito njezinu članku 5., nacionalno pravilo, poput članka 50.*ter* Zakona o trošarinama, kojim se autonomnim zajednicama omogućuje da odrede diferencirane stope trošarina na mineralna ulja ovisno o području, i to unatoč tomu što se poštuju najniže porezne stope propisane tom direktivom.

1. Uvodne napomene

31. Uvodno valja napomenuti da ovaj predmet obilježava činjenica da se nacionalnom odredbom o kojoj je riječ svakoj španjolskoj autonomnoj zajednici omogućavalo da odredi vlastitu regionalnu stopu trošarina na mineralna ulja koja se pribrajala državnoj stopi trošarina [6].

32. Osim toga, kao što to proizlazi iz opisa nacionalnog pravnog okvira iznesenog u točki 14. ovog mišljenja, španjolska je vlada izmijenila članak 50.*ter* Zakona o trošarinama, koji je u Španjolskoj bio na snazi u razdoblju od 2013. do 2018., pri čemu je dodatnu regionalnu stopu stavila izvan snage s učinkom od 1. siječnja 2019. [7]. Od tada je Kraljevina Španjolska uvela drugi sustav financiranja autonomnih zajednica, pri čemu je propisala jednaku stopu za cijelo državno područje [8].

[4] Presuda od 12. siječnja 2023., DOBELES HES (C-702/20 i C-17/21, EU:C:2023:1, t. 47. i navedena sudska praksa)

[5] Sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu naglašava da je društvo DISA u upravnom postupku tražilo povrat trošarina koje je platilo na ime regionalne stope IEH-a, tvrdeći da su protivne pravu Unije, i da je ostalo pri svojem zahtjevu pred Audiencijom Nacional (Visoki nacionalni sud) i pred sudom koji je uputio zahtjev.

[6] Nacionalnim propisom koji je bio na snazi bila su propisana dva dijela poreza, odnosno, s jedne strane, državni udio, čija je stopa bila ujednačena na cijelom državnom području, i, s druge strane, dodatni regionalni udio, čiju je stopu određivala svaka autonomna zajednica za mineralna ulja koja se koriste na njezinu području.

[7] Žalitelj i Komisija tvrde da je Kraljevina Španjolska članak 50.*ter* Zakona o trošarinama stavila izvan snage slijedom dijaloga koji su vodile ta država članica i Komisija, u kojem joj je Komisija prenijela svoje dvojbe u pogledu usklađenosti te diferencirane regionalne stope s Direktivom 2003/96.

[8] Komisija je u svojim očitovanjima navela da se na temelju novog nacionalnog propisa primjenjuje samo jedna stopa trošarina na mineralna ulja, a prihodi se dijele između države (42 %) i autonomnih zajednica (58 %).

2. Glavni elementi sustava usklađenog oporezivanja predviđenog Direktivom 2003/96

33. Valja napomenuti da se, uvođenjem sustava usklađenog oporezivanja energenata i električne energije, a kao što to proizlazi iz njezinih uvodnih izjava 2. do 5. i 24., Direktivom 2003/96 nastoji promicati pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta u energetskom sektoru, izbjegavanjem, među ostalim, narušavanja tržišnog natjecanja [9]. Tom se direktivom time nastoje smanjiti razlike između nacionalnih razina oporezivanja energije jer je utvrđeno da se radi o čimbeniku štetnom za pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta [10].

34. Kako bi se ostvario taj cilj, zakonodavac Unije proveo je usklađivanje pravila oporezivanja energenata i električne energije, ne u potpunosti nego djelomično, s obzirom na to da se navedenom direktivom samo određuju usklađene najniže razine oporezivanja [11]. U tu se svrhu, na temelju njezina članka 4. stavka 1., njome zahtijeva da razine oporezivanja koje države članice primjenjuju na energetske proizvode i električnu energiju navedene u članku 2. ne smiju biti ispod najnižih razina oporezivanja propisanih tom direktivom.

35. Ipak, priznajući da državama članicama treba omogućiti potrebnu fleksibilnost u definiranju i provedbi politika koje odgovaraju njihovim nacionalnim okolnostima te da o mjerama koje se poduzimaju u vezi s provedbom Direktive 2003/96 odlučuje svaka pojedina država članica, tom je direktivom državama članicama u području trošarina ostavljen manevarski prostor i margina prosudbe [12]. Tako navedena direktiva sadržava niz odredbi (među kojima osobito članke 5. i 7. te članke 15. do 19.) kojima se predviđa mogućnost država članica da pod određenim uvjetima uvedu diferencirane porezne stope, oslobođenja od poreza ili porezna sniženja za trošarine [13].

3. Usklađenost IEH-a s člankom 5. Direktive 2003/96

36. Kad je riječ o članku 5. Direktive 2003/96, valja utvrditi da se u toj odredbi navode slučajevi u kojima države članice mogu na isti proizvod primijeniti diferencirane porezne stope.

37. Međutim, odmah treba utvrditi da primjena diferenciranih stopa među različitim regijama unutar iste države članice nije, *a priori*, obuhvaćena slučajevima predviđenima navedenom odredbom. Naime, nijedan od slučajeva navedenih u članku 5. te direktive ne predviđa mogućnost primjene regionalne diferencijacije trošarina. Osim toga, uporaba izraza „u sljedećim slučajevima”, kojim se upućuje na slučajeve u kojima je u skladu s tom odredbom moguće diferencirati razine oporezivanja, ne ostavlja, čini se, nikakve dvojbe o tome da je popis slučajeva u kojima države članice mogu primijeniti diferencirane porezne stope na isti proizvod iscrpan [14]. Takvo tumačenje usto proizlazi i iz uvodne izjave 15. navedene direktive, u kojoj se predviđa da

9 Presuda od 30. siječnja 2020., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, t. 30. i navedena sudska praksa) i moje mišljenje u predmetu RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, t. 25.)

10 Vidjeti u tom pogledu uvodnu izjavu 4. Direktive 2003/96 i mišljenje nezavisnog odvjetnika J. Richarda de la Toura u predmetu Komisija/Italija (Oporezivanje pogonskih goriva) (C-63/19, EU:C:2020:596, t. 78.).

11 Vidjeti presudu od 30. siječnja 2020., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, t. 26.).

12 Vidjeti presudu od 30. siječnja 2020., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

13 Vidjeti presude od 30. siječnja 2020., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, t. 26.) i od 14. siječnja 2021., Komisija/Italija (Oporezivanje pogonskih goriva) (C-63/19, EU:C:2021:18, t. 75. i navedenu sudsku praksu).

14 Čini se da analiza različitih jezičnih verzija Direktive 2003/96 potvrđuje da članak 5. te direktive sadržava iscrpan popis slučajeva u kojima države članice mogu uvesti diferencirane porezne stope za isti proizvod. U tom pogledu valja napomenuti da se čini da nema velikih razlika u različitim jezičnim verzijama te odredbe u pogledu uporabe izraza „u sljedećim slučajevima” (fr. „dans les cas suivants”), koji je preveden kao „in den folgenden Fällen” u verziji na njemačkom jeziku, kao „στις ακόλουθες περιπτώσεις” u verziji na grčkom jeziku, kao „in the following cases” u verziji na engleskom jeziku te kao „nei seguenti casi” u verziji na talijanskom jeziku.

bi se „[m]ogućnost primjene diferenciranih nacionalnih stopa oporezivanja za isti proizvod trebala […] dozvoliti *u određenim okolnostima* ili čvrstim preduvjetima pod uvjetom da se poštuju najniže razine oporezivanja Zajednice i pravila unutarnjega tržišta i tržišnog natjecanja”[15].

38. U tom pogledu, čini se da sudska praksa Suda također potvrđuje taksativnost slučajeva navedenih u članku 5. Direktive 2003/96, u kojoj je pojašnjeno da se tom odredbom propisuju diferencirane porezne stope u određenim slučajevima „*taksativno navedenima* u tom članku”[16].

39. Međutim, kao što to pravilno napominje sud koji je uputio zahtjev, valja utvrditi da se u postojećoj sudskoj praksi Suda u pogledu Direktive 2003/96, osobito njezina članka 5., nije izričito razmatralo pitanje ujednačenosti stopa trošarina za isti proizvod i istu uporabu unutar jedne države članice.

40. Iako je, u okviru dviju tužbi zbog povrede obveze, diferencirane stope trošarina ovisno o području, slične onima u glavnom postupku, Komisija smatrala spornima s obzirom na Direktivu 2003/96[17] i iako su stranke raspravljale o pitanju dopušta li ta direktiva takvu regionalnu diferencijaciju, Sud se nije izričito izjasnio o tom pitanju u presudama koje su donesene povodom tih tužbi. Tako je Sud u presudi Komisija/Francuska samo utvrdio povredu Francuske Republike s obrazloženjem da nije u određenom roku prilagodila svoj sustav oporezivanja električne energije Direktivi 2003/96. Tako je bilo i u slučaju presude Komisija/Italija (Oporezivanje pogonskih goriva), u kojoj Sud, smatrajući da Komisija nije dokazala povredu na koju se pozivala, nije trebao zauzeti stajalište o navedenom pitanju[18].

41. Kao odgovor na prethodno pitanje postavljeno u ovom predmetu moguća su dva tumačenja: prvo tumačenje, koje zagovara španjolska vlada, prema kojem se članku 5. Direktive 2003/96 ne protivi postojanje diferenciranih stopa ovisno o regiji poreza na energente, pod uvjetom da su te stope u skladu s najnižim stopama propisanima tom direktivom i drugo tumačenje, koje zagovaraju žalitelj i Komisija, prema kojem se obveza poštovanja ujednačene razine oporezivanja na cijelom području države članice za isti proizvod, koja proizlazi iz članka 5. Direktive 2003/96, primjenjuje neovisno o poštovanju najnižih razina oporezivanja propisanih tom direktivom.

42. Smatram da se treba prikloniti tom drugom tumačenju, zbog razloga navedenih u nastavku.

43. Kao prvo, valja podsjetiti na to da, iako je područje oporezivanja energenata i električne energije samo djelomično usklađeno te se Direktivom 2003/96 državama članicama ostavlja određena fleksibilnost i manevarski prostor kako bi mogle provoditi politike koje odgovaraju njihovim nacionalnim okolnostima, taj je manevarski prostor ipak ograničen. Iz toga slijedi da se mogućnost ponuđena državama članicama da uvedu diferencirane porezne stope, oslobođenja od poreza ili sniženja trošarina može provesti samo uz strogo poštovanje uvjeta postavljenih relevantnim odredbama te direktive. Naime, bez takvog bi ograničenja navedena direktiva bila lišena svakog smisla.

[15] Moje isticanje

[16] Vidjeti u tom smislu presude od 2. lipnja 2016., ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, t. 29.) i od 16. studenoga 2023., Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, t. 47.). Iako je Sud u točki 23. presude od 22. prosinca 2022., Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030) upotrijebio izraz „*u određenim slučajevima navedenima* u tom članku” bez riječi „taksativno”, ponovno ju je naveo u točki 47. nedavne presude od 16. studenoga 2023., Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). Moje isticanje

[17] Vidjeti u tom smislu predmete u kojima su donesene presude od 25. listopada 2012., Komisija/Francuska (C-164/11, EU:C:2012:665) i od 14. siječnja 2021., Komisija/Italija (Oporezivanje pogonskih goriva) (C-63/19, EU:C:2021:18).

[18] Međutim, iz utvrđenjâ nezavisnog odvjetnika J. Richarda de la Toura, iznesenih u točki 80. njegova mišljenja u tom predmetu, proizlazi da je bilo „[m]eđu strankama [uključujući Kraljevinu Španjolsku, koja je intervenirala u potporu Talijanskoj Republici] nesporno da se Direktivom 2003/96 nalaže poštovanje najniže i jedinstvene razine oporezivanja za svaki proizvod i uporabu na cijelom državnom području iste države članice” (C-63/19, EU:C:2020:596).

44. Članak 5. Direktive 2003/96 ne izdvaja se iz te logike ograničenja s obzirom na to da sam tekst te odredbe pokazuje volju zakonodavca da ograniči manevarski prostor kojim države članice raspolažu u primjeni različitih stopa za isti proizvod, i to neovisno o poštovanju najnižih razina oporezivanja propisanih tom direktivom [19]. Stoga, za razliku od onog što tvrdi španjolska vlada, navedena direktiva državama članicama ne daje apsolutnu slobodu da odrede diferencirane porezne stope koje smatraju prikladnima pozivajući se pritom samo na činjenicu da primijenjena stopa ostaje viša od propisane najniže stope. Takvo bi tumačenje članak 5. Direktive 2003/96 lišilo svake svrhe. Stoga se slažem s mišljenjem koje je nezavisni odvjetnik J. Richard de la Tour izrazio u svojem mišljenju u predmetu Komisija/Italija (Oporezivanje pogonskih goriva) (C-63/19, EU:C:2020:596, t. 82.), prema kojem odstupanja od načela jedinstvenog oporezivanja za svaki proizvod i uporabu država članica može provesti samo u slučajevima koji su izričito navedeni u Direktivi 2003/96.

45. Valja pojasniti, osim toga, da članak 5. nije jedina odredba Direktive 2003/96 koja u području oporezivanja dopušta razlike unutar iste države članice. Naime, člankom 19. te direktive državama članicama se dopušta da uvedu diferencirane porezne stope primjenom dodatnih oslobođenja ili sniženja radi provođenja pojedinih politika, pod uvjetom da se tomu ne protivi Vijeće, koje odlučuje jednoglasno na prijedlog Komisije. U tom pogledu valja utvrditi da je Vijeće već odobrilo, u skladu s tom odredbom, određeni broj sniženja trošarina za određene regije ili područja unutar države članice [20].

46. Dok Komisija i žalitelj smatraju da, kako bi mogla uvesti diferenciranu stopu u određenoj regiji, država članica mora primijeniti članak 19. Direktive 2003/96 i tražiti ovlaštenje na temelju te odredbe, španjolska vlada pak tvrdi, pri čemu se ne izjašnjava o potrebi dobivanja takvog ovlaštenja, da je sama činjenica da je primjena sniženih razina oporezivanja bila odobrena na temelju članka 19. navedene direktive dovoljan dokaz da ta direktiva doista dopušta regionalne razlike.

47. Iako iz samog teksta članka 5. Direktive 2003/96 ne proizlazi jasno obuhvaća li sustav ovlašćivanja predviđen tom odredbom samo slučajeve u kojima bi do diferencijacije oporezivanja došlo zbog oslobođenja ili sniženja koje prekoračuje najniže stope ili se taj članak 5. odnosi i na situacije poput one u glavnom predmetu u kojoj je diferencirani regionalni porez i dalje viši u odnosu na najniže razine oporezivanja, ipak je činjenica da država članica, u svakom slučaju, da bi se mogla koristiti tom mogućnošću, mora dobiti prethodno ovlaštenje Vijeća u skladu s člankom 19. te direktive, što španjolska vlada u ovom slučaju nije učinila.

48. Kao drugo, valja analizirati argument koji je istaknula španjolska vlada prema kojem članak 50.*ter* Zakona o trošarinama kao izraz političke autonomije autonomnih zajednica, priznate španjolskim Ustavom i zaštićene člankom 4. stavkom 2. UEU-a [21], opravdava tumačenje Direktive 2003/96 koje zagovara ta vlada.

[19] Vidjeti u tom smislu presudu od 16. studenoga 2023., Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, t. 46. i 47.).

[20] Vidjeti u tom smislu Provedbenu odluku Vijeća 2011/38/EU od 18. siječnja 2011. o ovlašćivanju Francuske da primjenjuje diferencirane razine oporezivanja na pogonska goriva u skladu s člankom 19. Direktive 2003/96/EZ (SL 2011., L 19, str. 13.); Provedbenu odluku Vijeća 2013/193/EU od 22. travnja 2013. o ovlašćivanju Francuske Republike da primjenjuje snižene razine oporezivanja pogonskih goriva u skladu s člankom 19. Direktive 2003/96/EZ (SL 2013., L 113, str. 15.) i Provedbenu odluku Vijeća 2016/358/EU od 8. ožujka 2016. o ovlašćivanju Francuske Republike da primjenjuje snižene razine oporezivanja benzina i plinskog ulja koje se koristi kao pogonsko gorivo u skladu s člankom 19. Direktive 2003/96/EZ (SL 2016., L 67, str. 35.).

[21] Španjolska vlada tvrdi da uspostavljen sustav, koji se temelji na načelima autonomije i zajedničke fiskalne odgovornosti, autonomnim zajednicama daje ovlast odlučivanja o visini određenih oblika oporezivanja i da regionalna stopa IEH-a služi za financiranje nadležnosti autonomnih zajednica, među kojima su upravljanje osnovnim javnim zdravstvenim i obrazovnim uslugama te socijalnim uslugama.

49. U tom pogledu valja podsjetiti na to da je podjela nadležnosti u okviru države članice zaštićena člankom 4. stavkom 2. UEU-a, prema kojem je Unija dužna poštovati nacionalne identitete država članica, koji su neodvojivo povezani s njihovim temeljnim političkim i ustavnim strukturama, uključujući regionalnu i lokalnu samoupravu [22]. Osim toga, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da je svaka država članica slobodna podijeliti nadležnosti na nacionalnom planu i akte prava Zajednice koji nisu izravno primjenjivi provesti mjerama koje donose regionalna ili lokalna tijela, pod uvjetom da ta podjela nadležnosti omogućuje pravilnu provedbu akata prava Zajednice o kojima je riječ [23].

50. Treba utvrditi, međutim, da nijedna odredba Direktive 2003/96, uključujući njezin članak 5. (čak i ako se tumači na način predložen u točki 44. ovog mišljenja), ne može dovesti u pitanje načela priznata na temelju članka 4. stavka 2. UEU-a. Naime, tom se direktivom, time što se njome predviđa niz odredbi kojima se državama članicama pod određenim uvjetima dopušta da odstupe od najnižih stopa propisanih njome, ne želi, u biti, samo uzeti u obzir porezne tradicije država članica nego se njome i dopušta državama članicama da provode politike prilagođene svojim nacionalnim okolnostima [24]. Stoga smatram da se nijedna država članica ne može pozivati na zaštitu koja se dodjeljuje člankom 4. stavkom 2. UEU-a niti se konkretno pozivati na svoju unutarnju organizaciju i podjelu nadležnosti kako bi opravdala povredu prava Unije. Osim toga, ne mogu se sve porezne diferencijacije, neovisno o njihovim razmjerima, tumačiti kao izraz nacionalnog identiteta države članice niti se po toj osnovi mogu bezuvjetno opravdati. Drugačije bi moglo biti samo kada bi, ovisno o slučaju, svaka autonomna zajednica, u skladu s Ustavom, imala mogućnost uspostaviti potpuno drugačiji porezni sustav, koji bi ona samostalno definirala.

51. Kao treće, valja napomenuti da se Direktivom 2003/96 nastoji promicati pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta u energetskom sektoru. Naime, iako ta direktiva načelno dopušta mogućnost da se stope razlikuju među državama članicama (pod uvjetom da se poštuju najniže stope), kada bi se svakoj državi članici priznala mogućnost da na svojem državnom području i u svojim različitim regijama primjenjuje diferencirane stope, čak i ako su one u skladu s najnižim stopama, bez ikakvog ograničenja ili nadzornog mehanizma, to bi moglo ugroziti pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta dodatno ga fragmentirajući, čime bi se ugrozilo slobodno kretanje robe, a pritom se ne bi mogla isključiti ni opasnost od utaje poreza.

52. Kao četvrto, Direktivom 2008/118, kojom se uređuju opći aranžmani za trošarine, u njezinu se članku 1. stavku 2. propisuje da se na trošarinsku robu mogu primijeniti drugi neizravni porezi. Taj članak, u vezi s određenim odredbama Direktive 2003/96, u kojima se državama članicama izričito ostavlja mogućnost da električnu energiju i energente oporezuju drugim porezima [25], prema mišljenju španjolske vlade omogućuje ubiranje dodatnog poreza, poput IEH-a.

53. Međutim, valja podsjetiti na to da, iako se člankom 1. stavkom 2. Direktive 2008/118 državama članicama ostavlja mogućnost da na trošarinsku robu ubiru druge neizravne poreze osim trošarina, to mogu samo ako su ispunjena dva kumulativna uvjeta. S jedne strane, takvi porezi trebaju biti ubirani za *posebne namjene*, a s druge strane, ti porezi moraju biti u skladu s pravilima Unije o oporezivanju koja se primjenjuju na trošarine ili PDV za potrebe određivanja porezne osnovice, izračunavanja poreza, nastanka obveze obračuna i nadzora poreza [26].

[22] Presuda od 21. prosinca 2016., Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, t. 40. i navedena sudska praksa)

[23] Presuda od 16. srpnja 2009., Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, t. 50. i navedena sudska praksa)

[24] Vidjeti u tom smislu točke 43. do 46. ovog mišljenja.

[25] Španjolska vlada u tom pogledu upućuje na uvodne izjave 9. i 10. Direktive 2003/96 i na njezin članak 4.

[26] Rješenje od 7. veljače 2022., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, t. 21. i 22.)

54. Kad je, konkretnije, riječ o kriteriju koji se odnosi na posebnu svrhu, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da, iako nije potrebno da se prihodi namjenjuju za posebnu svrhu koja se želi postići, predmetni porez ipak mora, što se tiče njegove strukture, a osobito predmeta oporezivanja ili porezne stope, biti osmišljen na takav način da utječe na ponašanje poreznih obveznika na način koji bi omogućio ostvarivanje određene posebne namjene na koju se poziva, na primjer visokim oporezivanjem proizvoda o kojima je riječ kako bi se odvratilo od njihove potrošnje ili poticanjem na korištenje drugim proizvodima čiji su učinci manje štetni u odnosu na cilj koji se nastoji ostvariti [27].

55. Međutim, na temelju elemenata spisa kojim raspolaže Sud nije moguće utvrditi na koji su način prihodi koji se ostvaruju od dodatnog udjela u porezu namijenjeni za posebnu svrhu ili je li taj porez uređen na način da omogućuje ostvarivanje posebne svrhe na koju se poziva (u slučaju da takva svrha postoji). Čini se da to ipak nije slučaj kad je riječ o IEH-u. Naime, kao što to proizlazi iz pisanih očitovanja koja je podnijela španjolska vlada, regionalna stopa IEH-a namijenjena je općenito financiranju nadležnosti autonomnih zajednica kako bi one potom mogle raspolagati tim prihodima na regionalnoj razini u područjima koje one odaberu.

56. Kao peto i posljednje, čini se da je primjena diferencirane stope ovisno o području unutar iste države članice u suprotnosti s novijom sudskom praksom Suda u pogledu primjene Direktive 2003/96 [28]. Naime, iako se Direktivom 2003/96 državama članicama priznaje mogućnost uvođenja diferenciranih poreznih stopa, sniženja poreza i oslobođenja od poreza, sudska praksa Suda zahtijeva da države članice tu diskrecijsku ovlast kojom raspolažu na temelju relevantnih odredbi te direktive (uključujući njezin članak 5.) izvršavaju poštujući pravo Unije i njegova opća načela, a posebno poštujući načelo jednakog postupanja [29]. To uostalom proizlazi iz samog teksta članka 5. navedene direktive, kojim je izričito propisano da se diferencirano oporezivanje može primijeniti „[p]od uvjetom da […] [je] usklađen[o] s pravom [Unije]”.

57. U tom pogledu valja istaknuti da načelo jednakog postupanja zahtijeva da se u usporedivim situacijama ne postupa na različit način i da se u različitim situacijama ne postupa na jednak način, osim ako je takvo postupanje objektivno opravdano [30]. Naime, osim u slučaju u kojem bi to bilo objektivno opravdano, a ne čini se da je to tako u ovom predmetu, moguće je da se u *a priori* usporedivoj situaciji dvaju poreznih obveznika proizvođača mineralnih ulja u istoj državi članici ne postupa na jednak način ako su oni obvezni plaćati različite razine poreza samo na osnovi zemljopisnog kriterija, a da to postupanje pritom nije objektivno opravdano.

58. S obzirom na sve prethodno navedeno, na jedino prethodno pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev valja odgovoriti da Direktivu 2003/96, osobito njezin članak 5., treba tumačiti na način da joj se protivi da države članice propišu diferenciranu regionalnu stopu trošarina na ugljikovodike koja bi dovela do primjene različitog oporezivanja među regijama za isti proizvod i istu uporabu, osim u slučajevima taksativno predviđenima tom direktivom.

[27] Vidjeti u tom smislu presudu od 22. lipnja 2023., Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, t. 46.) i moje mišljenje u predmetu f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, t. 49. do 51.).

[28] Vidjeti presudu od 9. rujna 2021., Hauptzollamt B (Fakultativno sniženje poreza) (C-100/20, EU:C:2021:716, t. 31. do 34.).

[29] Vidjeti u tom smislu presudu od 9. rujna 2021,, Hauptzollamt B (Fakultativno sniženje poreza) (C-100/20, EU:C:2021:716, t. 31. i navedenu sudsku praksu) i mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunara u predmetu Hauptzollamt B (Fakultativno sniženje poreza) (C-100/20, EU:C:2021:387, t. 73. i 74.).

[30] Presude od 30. siječnja 2020., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, t. 37. i navedena sudska praksa) i od 9. rujna 2021., Hauptzollamt B (Fakultativno sniženje poreza) (C-100/20, EU:C:2021:716, t. 32. do 34.)

V. Zaključak

59. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na jedino prethodno pitanje koje je uputio Tribunal Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) odgovori na sljedeći način:

Direktivu Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije, osobito njezin članak 5.,

treba tumačiti na način da joj se:

protivi da države članice propišu diferenciranu regionalnu stopu trošarina na ugljikovodike koja bi dovela do primjene različitog oporezivanja među regijama za isti proizvod i istu uporabu, osim u slučajevima taksativno predviđenima tom direktivom.