Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
ATHANASIOSA RANTOSA,
predstavljeni 25. januarja 2024[1]

Zadeva C-743/22

DISA SUMINISTROS Y TRADING SLU (DISA)
proti
Agencia Estatal de la Administración Tributaria

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija))

„Predhodno odločanje – Obdavčitev energentov in električne energije – Direktiva 2003/96/ES – Člen 5 – Trošarine na mineralna olja – Regionalna trošarinska stopnja za mineralna olja, ki se vključi v nacionalno trošarinsko stopnjo – Diferencirane trošarinske stopnje na ozemlju države članice glede na regijo, v kateri se proizvod uporablja“

I. Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 5 Direktive 2003/96/ES.[2]

2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo DISA Suministros y Trading SLU (v nadaljevanju: DISA ali pritožnica) in Agencia Estatal de la Administración Tributaria (državna finančna uprava, Španija) zaradi zahtevkov pritožnice za vračilo dajatev, ki jih je plačala iz naslova dodatne davčne stopnje avtonomne skupnosti za trošarino za mineralna olja (impuesto especial sobre hidrocarburos, v nadaljevanju: IEH).

3. Ta zadeva Sodišču ponuja priložnost, da razjasni vprašanje, ali neodvisno od upoštevanja najnižjih ravni obdavčitve, določenih z Direktivo 2003/96, ta direktiva določa enotno raven obdavčitve na celotnem ozemlju države članice ali pa državam članicam daje manevrski prostor, da določijo različne trošarinske stopnje za isti proizvod in isto uporabo glede na del nacionalnega ozemlja, na katerem naj bi se ta proizvod uporabljal.

[1] Jezik izvirnika: francoščina.

[2] Direktiva Sveta z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405). Predlog za sprejetje predhodne odločbe se sklicuje le na Direktivo 2003/96 v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, ki se nanaša na obdobje od leta 2013 do leta 2015, ne da bi bile omenjene poznejše spremembe in revizije te direktive.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 2003/96

4. V uvodnih izjavah od 2 do 5, 9, 10, 15 in 24 Direktive 2003/96 je navedeno:

„(2) Odsotnost določb Skupnosti, s katerimi se nalaga najnižja stopnja obdavčitve za električno energijo in energente razen mineralni[h] olj, lahko negativno vpliva na pravilno delovanje notranjega trga.

(3) Pravilno delovanje notranjega trga in doseganje ciljev drugih politik Skupnosti zahtevata določitev najnižje ravni obdavčitve na ravni Skupnosti za večino energentov, vključno z električno energijo, zemeljskim plinom in premogom.

(4) Precejšnje razlike v nacionalnih ravneh obdavčitve energije, ki jih uporabljajo države članice se lahko izkažejo kot škodljive za nemoteno delovanje notranjega trga;

(5) Določitev ustreznih najnižjih ravni obdavčitve na ravni Skupnosti lahko omogoči zmanjšanje obstoječih razlik v nacionalnih ravneh obdavčitve.

[…]

(9) Državam članicam je treba omogočiti potrebno prožnost pri določanju in izvajanju politik, ki so prilagojene okoliščinam v državi;

(10) Države članice želijo uvesti ali obdržati različne vrste obdavčitve energentov in električne energije. V ta namen je treba državam članicam dovoliti, da se ravnajo po najnižjih ravneh obdavčitve tako, da ob upoštevajo skupne obremenitve iz naslova vseh posrednih davkov, ki so se jih odločile uporabljati (razen DDV).

[…]

(15) Možnost uporabe diferenciranih nacionalnih davčnih stopenj za isti proizvod je bila dovoljena v določenih okoliščinah ali trajnih stanjih pod pogojem, da se upošteva najnižja raven obdavčitve Skupnosti in pravila notranjega trga in konkurence.

[…]

(24) Državam članicam je dovoljena uporaba nekaterih izjem ali nižjih ravni obdavčitve v primerih, kadar to ni škodljivo za pravilno delovanje notranjega trga in kadar to nima za posledico izkrivljanje konkurence.“

5. Člen 1 te direktive določa:

„Države članice morajo uvesti obdavčitev energentov in električne energije v skladu s to direktivo.“

6. Člen 2(1)(b) navedene direktive določa:

„1. V tej direktivi se izraz ‚energenti' uporablja za izdelke:

[…]

(b) iz oznak KN 2701, 2702 in 2704 do 2715;"

7. Člen 3 te direktive določa:

„Sklicevanje v Direktivi 92/12/EGS na ‚mineralna olja' in ‚trošarino', v kolikor se nanaša na mineralna olja, se razlaga, da se nanaša na vse energente, električno energijo in nacionalne posredne davke, navedene v členih 2 in 4(2) te direktive."

8. Člen 4 Direktive 2003/96 določa:

„1. Raven [Ravni] obdavčitve, ki jih države članice določijo za energente in električno energijo, naštete v členu 2, ne smejo biti nižje od najnižjih ravni obdavčitve, določenih s to direktivo.

2. V tej direktivi, izraz ‚raven obdavčitve' pomeni skupne dajatve, ki se pobirajo iz naslova vseh posrednih davkov (razen DDV) in ki se ob sprostitvi v porabo neposredno ali posredno izračunavajo za količino energentov in električne energije."

9. Člen 5 te direktive določa:

„Pod pogojem, da upoštevajo najnižje ravni obdavčitve, ki so določene s to direktivo in da so združljive s pravom Skupnosti, države članice lahko, pod davčnim nadzorom, uveljavijo diferencirane davčne stopnje v naslednjih primerih:

– kadar so diferencirane davčne stopnje neposredno povezane s kakovostjo izdelka;

– kadar so diferencirane davčne stopnje odvisne od količinskih ravni porabe električne energije in energentov, uporabljenih kot gorivo za ogrevanje;

– za naslednje uporabe: lokalni potniški promet (vključno s taksiji), zbiranje odpadkov, oborožene sile in javna uprava, invalidi, reševalna vozila;

– med poslovno in neposlovno uporabo energentov in električne energije iz členov 9 in 10."

10. Člen 6 navedene direktive določa:

„Države članice lahko uveljavijo izjeme ali znižanja ravni obdavčitve, določene s to direktivo bodisi:

(a) neposredno;

(b) z diferencirano davčno stopnjo,

ali

(c) s povračilom celotnega ali delnega zneska davka."

11. Člen 19(1) in (3) te direktive določa:

„1. Razen določb prejšnjih členov, zlasti členov 5, 15 in 17, lahko Svet, na predlog Komisije, državi članici soglasno dovoli uvedbo nadaljnjih izjem ali znižanj zaradi upoštevanja posebnih politik.

Država članica, ki želi sprejeti takšen ukrep, o tem ustrezno obvesti Komisijo in prav tako Komisiji posreduje vse pomembne in potrebne informacije.

Komisija prouči zahtevek, pri čemer med drugim upošteva pravilno delovanje notranjega trga, potrebo po zagotavljanju lojalne konkurence ter zdravstvene, okoljske, energetske in transportne politike Skupnosti.

[…]

3. Če Komisija meni, da izjem ali zmanjšanj, določenih v odstavku 1, ni več mogoče ohranjati, zlasti glede na lojalnost konkurence ali izkrivljanje delovanja notranjega trga ali glede na politiko Skupnosti na področju zdravstva, varstva okolja, energetike in transporta, Svetu posreduje ustrezne predloge. Svet o teh predlogih odloča soglasno.“

2. Direktiva 2008/118/CE

12. Člen 1(1) in (2) Direktive 2008/118/ES [3] določa:

„1. Ta direktiva določa splošni režim za trošarino, ki neposredno ali posredno zadeva porabo naslednjega blaga (v nadaljnjem besedilu ‚trošarinsko blago‘):

(a) energenti in električna energija, zajeti v Direktivi [2003/96];

[…]

2. Države članice lahko pobirajo druge posredne davke na trošarinsko blago za posebne namene, če so ti davki skladni z davčnimi pravili Skupnosti, ki se uporabljajo za trošarino ali davek na dodano vrednost, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora, ta pravila pa ne vključujejo določb o oprostitvah.“

B. Špansko pravo

13. Člen 50b Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (zakon 38/1992 o trošarinah) z dne 28. decembra 1992 (v nadaljevanju: zakon o trošarinah), naslovljen „trošarinska stopnja avtonomne skupnosti“, v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„1. Avtonomne skupnosti lahko določijo regionalno stopnjo trošarine za mineralna olja, da bi dodatno obdavčile proizvode, za katere se uporabljajo trošarinske stopnje iz točk […] in 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.

[3] Direktiva Sveta z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12).

2. Uporablja se regionalna trošarinska stopnja, ki ustreza avtonomni skupnosti, na ozemlju katere poteka končna poraba obdavčenih proizvodov. Za namene tega člena velja, da se proizvodi porabijo na ozemlju avtonomne skupnosti, kadar se prejmejo na enem od naslednjih krajev:

[…].“

14. Člen 50b zakona o trošarinah je veljal v letih od 2013 do 2018. Razveljavljen je bil od 1. januarja 2019 z Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (zakon 6/2018 o splošnem državnem proračunu za leto 2018) z dne 3. julija 2018, v katerega obrazložitvenem memorandumu je med drugim navedeno:

„Na področju trošarin se regionalna trošarinska stopnja za mineralna olja vključi 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.“

III. Spor o glavni stvari, vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

15. Subjekti CLH, TEPSA in SECICAR, ki so logistični operaterji, zavezani za plačilo IEH, so vložili obračune trošarine za obdobja med letoma 2013 in 2015 ter znesek IEH prevalili na družbo DISA. Ta deluje na področju nakupa, prodaje, uvoza in trženja na debelo naftnih proizvodov.

16. Ker je družba DISA plačala IEH, je pri davčni upravi vložila zahtevke za popravek obračunov trošarine, ki so jih vložili subjekti CLH, TEPSA in SECICAR, ter zahtevala vračilo zneskov, ki ustrezajo dodatni regionalni trošarinski stopnji na mineralna olja, kot jo je določila zadevna avtonomna skupnost (v nadaljevanju: regionalna trošarinska stopnja za mineralna olja ali regionalna stopnja IEH).

17. Družba DISA je v utemeljitev svojih zahtevkov trdila, da je ta regionalna stopnja iz člena 50b zakona o trošarinah, veljavna od 1. januarja 2013, v nasprotju s pravom Unije, ker so z njo kršene nekatere določbe Direktive 2003/96 in zlasti člen 5 te direktive, z obrazložitvijo, da ne ustreza izjemam, ki so v tem členu določene za uporabo diferenciranih davčnih stopenj, in je v nasprotju s ciljem enotne obdavčitve iz te direktive.

18. Davčna uprava je te zahtevke zavrnila, ker je menila, da ji ni treba odločiti o vprašanju, ali španska ureditev krši pravo Unije ali ne.

19. Pritožnica je nato zoper to zavrnitev vložila ugovore pri Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve, Španija).

20. Pritožnica je nato zoper zavrnitev svojih ugovorov vložila tožbo pri senatu za upravne spore Audiencia Nacional (nacionalno visoko sodišče, Španija), ki je tožbo zavrnilo s sodbo z dne 25. novembra 2020. Čeprav je Audiencia Nacional (nacionalno visoko sodišče) ugotovilo, da bi zaradi pravnih pomislekov, ki jih vzbuja razlaga Direktive 2003/96, lahko vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe, je zavrnilo zahtevek za vračilo plačanih zneskov z obrazložitvijo, da družba DISA ni dokazala, da teh zneskov ni prevalila na druge osebe, kar bi lahko povzročilo neupravičeno obogatitev pritožnice.

21. Pritožnica je zoper sodbo Audiencia Nacional (nacionalno visoko sodišče) vložila kasacijsko pritožbo pri Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija), ki je predložitveno sodišče.

22. To sodišče poudarja, da je izid spora o glavni stvari odvisen od razlage Direktive 2003/96 ob upoštevanju regionalne trošarinske stopnje za mineralna olja. V zvezi s tem meni, da niti ta direktiva niti sodna praksa Sodišča ne zagotavljata jasne razlage člena 5 navedene direktive v zvezi z vprašanjem, ali in pod katerimi pogoji ta direktiva nasprotuje temu, da se na področju obdavčitve energentov in električne energije v državi članici za isti proizvod uvedejo diferencirane davčne stopnje glede na zadevno ozemlje.

23. V teh okoliščinah je Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba Direktivo [2003/96], zlasti njen člen 5, razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je člen 50b [zakona o trošarinah], ki avtonomnim skupnostim dovoljuje, da za isti proizvod določijo diferencirane stopnje trošarine za mineralna olja glede na ozemlje?“

24. Sodišču so pisna stališča predložile pritožnica, španska vlada in Evropska komisija.

IV. Analiza

A. Dopustnost vprašanja za predhodno odločanje

25. Pred analizo edinega vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, se je treba opredeliti do ugovora nedopustnosti, ki ga je podala španska vlada.

26. Ta vlada namreč trdi, da bi bilo treba ugotoviti, da vprašanje za predhodno odločanje ni dopustno, ker je hipotetično. Po njenem mnenju se niti pred sodišči, ki so prej odločala o sporu o glavni stvari, niti v okviru kasacijske pritožbe pred predložitvenim sodiščem ni nikoli razpravljalo o vprašanju združljivosti zadevne nacionalne določbe s pravom Unije, ker je bila ta kasacijska pritožba prvotno omejena na vprašanje upravičenosti pritožnice za začetek postopka za vračilo neupravičeno plačanih zneskov.

27. V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalno sodišče postavi v pravnem in dejanskem okviru, za opredelitev katerega je odgovorno samo in katerega pravilnosti Sodišče ne preverja, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, le takrat, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na postavljena vprašanja podalo koristne odgovore.[4]

28. V obravnavanem primeru pa je vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, neposredno povezano z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, ker se ta spor nanaša na zahtevek pritožnice za vračilo zneska, ki ustreza regionalnemu delu IEH, ki ga je plačala, z obrazložitvijo, da je ta regionalni del v nasprotju z Direktivo 2003/96, zlasti njenim členom 5. Predložitveno sodišče poleg tega poudarja, da je izid spora o glavni stvari odvisen od razlage te direktive, ker bo moralo vsebinsko odločiti o pritožbi na podlagi nacionalnega prava, ki ureja

[4] Sodba z dne 12. januarja 2023, DOBELES HES (C-702/20 in C-17/21, EU:C:2023:1, točka 47 in navedena sodna praksa).

kasacijske pritožbe.[5] Nazadnje, iz predložitvene odločbe je jasno razvidno, ne da bi španska vlada to izpodbijala, da se zahtevki za vračilo, ki jih je vložila pritožnica, nanašajo na obdobje, v katerem je veljal člen 50b zakona o trošarinah.

29. Glede na navedeno je treba ugovor nedopustnosti, ki ga je podala španska vlada, zavrniti.

B. Utemeljenost

30. Predložitveno sodišče z edinim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali Direktiva 2003/96, zlasti njen člen 5, nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je člen 50b zakona o trošarinah, ki avtonomnim skupnostim dovoljuje, da določijo teritorialno diferencirane trošarinske stopnje za mineralna olja, tudi če so upoštevane najnižje trošarinske stopnje, zahtevane s to direktivo.

1. Uvodne ugotovitve

31. Uvodoma je treba ugotoviti, da je za to zadevo značilno, da je zadevna nacionalna določba vsaki španski avtonomni skupnosti dovoljevala, da določi svojo regionalno trošarinsko stopnjo za mineralna olja, ki je bila vključena v nacionalno trošarinsko stopnjo.[6]

32. Poleg tega, kot je razvidno iz opisa nacionalnega pravnega okvira v točki 14 teh sklepnih predlogov, je španska vlada spremenila člen 50b zakona o trošarinah, ki je v Španiji veljal v letih od 2013 do 2018, s tem, da je od 1. januarja 2019 odpravila dodatno regionalno trošarinsko stopnjo.[7] Kraljevina Španija je po odpravi te stopnje vzpostavila drug sistem financiranja avtonomnih skupnosti, ki je določal enotno trošarinsko stopnjo na njenem celotnem ozemlju.[8]

2. Glavni elementi harmoniziranega sistema obdavčitve, določenega v Direktivi 2003/96

33. Ugotoviti je treba, da je namen Direktive 2003/96, ki določa harmonizirano ureditev obdavčitve energentov in električne energije, kot izhaja iz njenih uvodnih izjav od 2 do 5 in 24, spodbujanje dobrega delovanja notranjega trga v energetskem sektorju, tako da se zlasti preprečijo izkrivljanja konkurence.[9] S to direktivo naj bi se torej zmanjšale razlike med nacionalnimi ravnmi obdavčitve energije, če gre za dejavnik, ki škoduje pravilnemu delovanju notranjega trga.[10]

[5] Predložitveno sodišče v zvezi s tem poudarja, da je družba DISA v upravnem postopku zahtevala vračilo dajatev, ki jih je plačala iz naslova regionalne stopnje IEH, pri čemer je trdila, da so v nasprotju s pravom Unije, ter da je pri tej zahtevi vztrajala pred Audiencia Nacional (nacionalno visoko sodišče) in predložitvenim sodiščem.

[6] Veljavna nacionalna ureditev je določala dva dela obdavčitve, in sicer, prvič, nacionalni del, katerega stopnja je bila enotna na celotnem nacionalnem ozemlju, in drugič, dodatni regionalni del, katerega stopnjo je za mineralna olja, uporabljena na njenem ozemlju, določila vsaka avtonomna skupnost.

[7] Pritožnica in Komisija trdita, da je Kraljevina Španija določbo člena 50b zakona o trošarinah odpravila po dialogu med to državo članico in Komisijo, v katerem je ta institucija izrazila pomisleke glede združljivosti te diferencirane regionalne trošarinske stopnje z Direktivo 2003/96.

[8] Glede na stališče Komisije se na podlagi nove nacionalne ureditve uporablja samo ena trošarinska stopnja za mineralna olja, prihodki pa se razdelijo med državo (42 %) in avtonomne skupnosti (58 %).

[9] Sodba z dne 30. januarja 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, točka 30 in navedena sodna praksa), in moji sklepni predlogi v zadevi RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, točka 25).

[10] Glej v tem smislu uvodno izjavo 4 Direktive 2003/96 in sklepne predloge generalnega pravobranilca J. Richarda de la Toura v zadevi Komisija/Italija (Prispevek za nakup goriv) (C-63/19, EU:C:2020:596, točka 78).

34. Za dosego tega cilja zakonodajalec Unije ni izvedel izčrpne, ampak delno harmonizacijo pravil obdavčitve energentov in električne energije, saj se navedena direktiva omejuje na določitev harmoniziranih najnižjih ravni obdavčitve.[11] Za to ta direktiva v skladu s členom 4(1) zahteva, da ravni obdavčitve, ki jih države članice določijo za energente in električno energijo, naštete v členu 2 te direktive, ne smejo biti nižje od najnižjih ravni obdavčitve, določenih s to direktivo.

35. Vendar je ta direktiva s priznavanjem, da je treba državam članicam pustiti potrebno prožnost pri določanju in izvajanju politik, ki so prilagojene okoliščinam v državi, in da je za ureditve, uvedene v okviru izvajanja Direktive 2003/96, pristojna vsaka posamezna država članica, državam članicam priznala manevrski prostor in diskrecijsko pravico na področju trošarin.[12] Navedena direktiva tako vsebuje več določb (med katerimi so zlasti člena 5 in 7 ter členi od 15 do 19), ki določajo možnost, da države članice pod nekaterimi pogoji uvedejo diferencirane davčne stopnje, oprostitve ali davčna znižanja trošarin.[13]

3. Skladnost IEH s členom 5 Direktive 2003/96

36. Glede člena 5 Direktive 2003/96 je treba ugotoviti, da so v tej določbi našteti primeri, v katerih lahko države članice za isti proizvod uporabijo diferencirane davčne stopnje.

37. Vendar je treba takoj ugotoviti, da uporaba diferenciranih stopenj med različnimi regijami v isti državi članici *a priori* ne spada med primere, naštete v navedeni določbi. Nobeden od primerov, naštetih v členu 5 te direktive, namreč ne določa možnosti, da se uporablja regionalna diferenciacija trošarin. Poleg tega se zdi, da uporaba izraza „v naslednjih primerih“ za določitev primerov, v katerih bi bila glede na to določbo mogoča diferenciacija ravni obdavčitve, ne pušča nobenega dvoma glede izčrpnosti seznama primerov, v katerih lahko države članice za isti proizvod uporabijo diferencirane davčne stopnje.[14] Taka razlaga poleg tega izhaja tudi iz uvodne izjave 15 navedene direktive, v kateri je navedeno, da je bila „[m]ožnost uporabe diferenciranih nacionalnih davčnih stopenj za isti proizvod […] dovoljena *v določenih okoliščinah* ali trajnih stanjih pod pogojem, da se upošteva najnižja raven obdavčitve Skupnosti in pravila notranjega trga in konkurence“.[15]

38. V zvezi s tem se zdi, da je tudi v sodni praksi Sodišča potrjena izčrpnost primerov, naštetih v členu 5 Direktive 2003/96, saj je pojasnjeno, da ta člen določa diferencirane davčne stopnje v nekaterih primerih, „ki so *taksativno našteti* v tem členu“.[16]

39. Kot pa pravilno ugotavlja predložitveno sodišče, je treba ugotoviti, da v sedanji sodni praksi Sodišča o Direktivi 2003/96 in zlasti o njenem členu 5 ni bilo izrecno preučeno vprašanje enotnosti trošarinskih stopenj za isti proizvod in isto uporabo znotraj ene države članice.

[11] Glej sodbo z dne 30. januarja 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, točka 26).

[12] Glej sodbo z dne 30. januarja 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, točka 28 in navedena sodna praksa).

[13] Glej sodbi z dne 30. januarja 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, točka 26), in z dne 14. januarja 2021, Komisija/Italija (Prispevek za nakup goriv) (C-63/19, EU:C:2021:18, točka 75 in navedena sodna praksa).

[14] Zdi se, da branje različnih jezikovnih različic Direktive 2003/96 potrjuje, da člen 5 te direktive vsebuje izčrpen seznam primerov, v katerih lahko države članice oblikujejo diferencirane davčne stopnje za isti proizvod. V zvezi s tem je treba poudariti, da ni videti večjih razlik med različnimi jezikovnimi različicami te določbe, kar zadeva uporabo izrazov „v naslednjih primerih“, ki so bili prevedeni kot „in den folgenden Fällen“ v nemški, „στις ακόλουθες περιπτώσεις“ v grški, „in the following cases“ v angleški in „nei seguenti casi“ v italijanski različici.

[15] Moj poudarek.

[16] Glej v tem smislu sodbi z dne 2. junija 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, točka 29), in z dne 16. novembra 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, točka 47). Čeprav je Sodišče v točki 23 sodbe z dne 22. decembra 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), uporabilo izraz „*v nekaterih primerih, naštetih* v tem členu“, ne da bi uporabilo izraz „taksativno“, je ta izraz znova uporabilo v točki 47 novejše sodbe z dne 16. novembra 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). Moj poudarek.

40. Čeprav so v okviru dveh tožb zaradi neizpolnitve obveznosti, v katerih je Komisija ozemeljsko diferencirane trošarinske stopnje, podobne tem iz spora o glavni stvari, štela za sporne glede na Direktivo 2003/96,[17] stranke razpravljale o tem, ali ta direktiva dovoljuje ali ne tako regionalno diferenciacijo, Sodišče v ustreznih sodbah ni izrecno odločilo o tem vprašanju. Tako je Sodišče v sodbi Komisija/Francija zgolj ugotovilo neizpolnitev obveznosti Francoske republike, ker ta svoje ureditve obdavčitve električne energije ni prilagodila Direktivi 2003/96 v predpisanem roku. Enako je bilo v sodbi Komisija/Italija (Prispevek za nakup goriv), v kateri se Sodišču ni bilo treba opredeliti do tega vprašanja, ker je menilo, da Komisija ni dokazala neizpolnitve obveznosti, ki jo je zatrjevala.[18]

41. Vprašanje za predhodno odločanje, ki je postavljeno v tej zadevi, je mogoče razlagati na dva načina: po prvi razlagi, ki jo zagovarja španska vlada, člen 5 Direktive 2003/96 ne nasprotuje temu, da po posameznih regijah obstajajo diferencirane stopnje dajatve na energente, pod pogojem, da se pri teh stopnjah upoštevajo najnižje stopnje iz te direktive, po drugi razlagi, ki jo zagovarjata pritožnica in Komisija, pa obveznost upoštevanja enotne ravni obdavčitve na celotnem ozemlju države članice za isti proizvod, ki izhaja iz člena 5 Direktive 2003/96, velja neodvisno od upoštevanja najnižjih ravni obdavčitve, določenih s to direktivo.

42. Iz razlogov, ki sledijo, menim, da je treba dati prednost zadnjenavedeni razlagi.

43. Na prvem mestu, opozoriti je treba, da čeprav je področje obdavčitve energentov in električne energije le delno harmonizirano in Direktiva 2003/96 priznava določeno prožnost in manevrski prostor državam članicam, da lahko izvajajo politike, ki so prilagojene okoliščinam v državi, dejstvo ostaja, da je ta manevrski prostor jasno določen. Iz tega sledi, da se možnost, ki je tako dana državam članicam, da uvedejo diferencirane davčne stopnje, davčne oprostitve ali znižanja trošarin, lahko izvaja le ob strogem spoštovanju pogojev, določenih z upoštevnimi določbami navedene direktive. Brez take jasne določitve bi bila navedena direktiva namreč brez smisla.

44. Člen 5 Direktive 2003/96 ni izjema od te logike jasne določitve, ker že samo besedilo te določbe kaže, da je zakonodajalec želel jasno določiti manevrski prostor, ki ga imajo države članice pri uporabi različnih stopenj za isti proizvod, in to neodvisno od upoštevanja najnižjih davčnih stopenj, določenih s to direktivo.[19] Tako v nasprotju s tem, kar trdi španska vlada, navedena direktiva državam članicam ne daje absolutne svobode, da določijo diferencirane davčne stopnje, kakršne menijo, da so primerne, samo zato, ker je uporabljena stopnja še vedno višja od predpisane najnižje stopnje. Taka razlaga bi členu 5 Direktive 2003/96 odvzela razlog za obstoj. Zato se strinjam s stališčem, ki ga je generalni pravobranilec J. Richard de la Tour izrazil v sklepnih predlogih v zadevi Komisija/Italija (Prispevek za nakup goriv) (C-63/19, EU:C:2020:596, točka 82) in v skladu s katerim lahko odstopanja od načela enotne obdavčitve za vsak proizvod in vsako uporabo država članica uporabi samo v primerih, izrecno določenih z Direktivo 2003/96.

45. Poleg tega je treba pojasniti, da člen 5 ni edina določba Direktive 2003/96, ki omogoča razlike na področju obdavčenja znotraj iste države članice. Člen 19 te direktive namreč državam članicam dovoljuje, da uvedejo diferencirane davčne stopnje z nadaljnjimi izjemami ali znižanji zaradi

[17] Glej v tem smislu zadevi, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 25. oktobra 2012, Komisija/Francija (C-164/11, EU:C:2012:665), in z dne 14. januarja 2021, Komisija/Italija (Prispevek za nakup goriv) (C-63/19, EU:C:2021:18).

[18] Vendar iz ugotovitev generalnega pravobranilca J. Richarda de la Toura v točki 80 njegovih sklepnih predlogov v tej zadevi izhaja, da „[m]ed strankam[i] [vključno s Kraljevino Španijo, ki je intervenirala v podporo Italijanski republiki] ni sporno, da Direktiva 2003/96 nalaga upoštevanje najnižje in enotne stopnje obdavčitve za vsak izdelek in vsako uporabo na celotnem ozemlju iste države članice“ (C-63/19, EU:C:2020:596).

[19] Glej v tem smislu sodbo z dne 16. novembra 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, točki 46 in 47).

upoštevanja posebnih politik pod pogojem, da Svet, ki odloča soglasno na predlog Komisije, temu ne nasprotuje. Glede tega je treba ugotoviti, da je Svet na podlagi te določbe že dovolil nekaj znižanj trošarin za določene regije ali območja znotraj države članice.[20]

46. Čeprav Komisija in pritožnica menita, da mora za uporabo diferencirane stopnje v določeni regiji država članica uporabiti člen 19 Direktive 2003/96 in zaprositi za dovoljenje na podlagi te določbe, pa španska vlada trdi – ne da bi se izrekla o nujnosti pridobitve navedenega dovoljenja – da to, da so bila znižanja ravni obdavčitve dovoljena na podlagi člena 19 navedene direktive, samo po sebi zadostuje za dokaz, da ta omogoča razlike med regijami.

47. Čeprav iz člena 5 Direktive 2003/96 ni jasno razvidno, da ureditev dovoljenj iz te določbe zajema samo primere, v katerih bi bila diferencirana obdavčitev posledica izjeme ali znižanja, ki presega najnižje stopnje, ali da se ta člen 5 nanaša tudi na položaje, kot je ta iz spora o glavni stvari, v katerem diferencirana regionalna dajatev ostaja višja od najnižjih ravni obdavčitve, dejstvo ostaja, da mora država članica, da bi lahko uveljavljala to možnost, vsekakor pridobiti predhodno dovoljenje Sveta v skladu s členom 19 te direktive, česar španska vlada v obravnavanem primeru ni storila.

48. Na drugem mestu, analizirati je treba trditev španske vlade, da člen 50b zakona o trošarinah kot izraz politične avtonomije avtonomnih skupnosti, ki jo priznava španska ustava in je zaščitena s členom 4(2) PEU,[21] utemeljuje razlago Direktive 2003/96, kot jo zagovarja ta vlada.

49. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je razdelitev pristojnosti znotraj države članice zaščitena s členom 4(2) PEU, v skladu s katerim je Unija zavezana spoštovati nacionalno identiteto držav članic, ki je neločljivo povezana z njihovimi temeljnimi političnimi in ustavnimi strukturami, vključno z regionalno in lokalno samoupravo.[22] Iz ustaljene sodne prakse Sodišča poleg tega izhaja, da lahko vsaka država članica v notranjih zadevah svobodno porazdeljuje pristojnosti, pravne akte Skupnosti, ki se ne uporabljajo neposredno, pa izvaja z ukrepi, ki so jih sprejeli regionalni ali lokalni organi, če taka porazdelitev pristojnosti omogoča pravilno izvajanje zadevnih pravnih aktov Skupnosti.[23]

50. Vendar je treba ugotoviti, da se z nobeno od določb Direktive 2003/96, vključno s členom 5 (tudi če se razlaga v smislu, predlaganem v točki 44 teh sklepnih predlogov), ne more pod vprašaj postaviti načel, priznanih na podlagi člena 4(2) PEU. S tem, da ta direktiva vsebuje več določb, ki državam članicam omogočajo, da pod nekaterimi pogoji odstopajo od najnižjih stopenj, ki jih določa, je namreč njen namen v bistvu ne le upoštevati davčne tradicije držav članic, ampak jim tudi omogočiti, da izvajajo politike, ki so prilagojene okoliščinam v državi.[24] Tako menim, da se nobena država članica ne more sklicevati ne na varstvo, podeljeno s členom 4(2) PEU, ne, med drugim, na svojo notranjo organizacijo in razdelitev pristojnosti, da bi utemeljila kršitev prava Unije. Poleg tega se vse davčne diferenciacije na regionalni ravni, neodvisno od njihovega

[20] Glej v tem smislu Izvedbeni sklep Sveta 2011/38/EU z dne 18. januarja 2011 o odobritvi Franciji, da uporabi diferencirane ravni obdavčitve za pogonska goriva v skladu s členom 19 Direktive 2003/96/ES (UL 2011, L 19, str. 13); Izvedbeni sklep Sveta 2013/193/EU z dne 22. aprila 2013 o dovoljenju Francoski republiki, da v skladu s členom 19 Direktive 2003/96/ES uporabi diferencirane ravni obdavčitve pogonskih goriv (UL 2013, L 113, str. 15), in Izvedbeni sklep Sveta 2016/358/EU z dne 8. marca 2016 o dovoljenju Francoski republiki, da v skladu s členom 19 Direktive 2003/96/ES uporabi nižje ravni obdavčitve neosvinčenega bencina in plinskega olja, ki se uporabljata kot pogonsko gorivo (UL 2016, L 67, str. 35).

[21] Španska vlada trdi, da vzpostavljena ureditev, ki temelji na načelih avtonomije in davčne soodgovornosti, avtonomnim skupnostim daje pooblastilo za določanje ravni nekaterih oblik obdavčitve in da se z regionalno stopnjo IEH financirajo pristojnosti avtonomnih skupnosti, ki vključujejo upravljanje osnovnih javnih zdravstvenih storitev, izobraževanja in socialnih služb.

[22] Sodba z dne 21. decembra 2016, Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, točka 40 in navedena sodna praksa).

[23] Sodba z dne 16. julija 2009, Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, točka 50 in navedena sodna praksa).

[24] Glej v tem smislu točke od 43 do 46 teh sklepnih predlogov.

pomena, ne morejo razlagati kot izraz nacionalne identitete države članice in ne morejo biti brezpogojno utemeljene na tej podlagi. Drugače bi lahko bilo le, če bi eventualno vsaka avtonomna regija imela po ustavi možnost določiti popolnoma drugačno davčno ureditev, ki bi jo avtonomno opredelila sama.

51. Na tretjem mestu, poudariti je treba, da je namen Direktive 2003/96 spodbujati pravilno delovanje notranjega trga v energetskem sektorju. Čeprav ta direktiva načeloma daje možnost obstoja različnih stopenj med državami članicami (pod pogojem, da so upoštevane najnižje stopnje), bi priznanje možnosti vsaki državi članici, da na nacionalnem ozemlju in v različnih regijah uporabi diferencirane stopnje – tudi če se pri teh upoštevajo najnižje stopnje – brez vsakršne ureditve ali mehanizma nadzora, lahko poseglo v pravilno delovanje notranjega trga s tem, da bi ga še bolj razdrobilo in tako ogrozilo prosti pretok blaga, ne da bi bilo poleg tega mogoče izključiti tveganje davčne goljufije.

52. Na četrtem mestu, Direktiva 2008/118, ki ureja splošni režim trošarinskih dajatev, v členu 1(2) določa, da je trošarinsko blago lahko obdavčeno še z drugimi posrednimi davki. Ta člen – v povezavi z nekaterimi določbami Direktive 2003/96 – ki naj bi državam članicam izrecno dajal možnost, da električno energijo in energente obdavčijo še z drugimi davki,[25] po mnenju španske vlade omogoča pobiranje dodatnih davkov po zgledu IEH.

53. Vendar je treba opozoriti, da čeprav člen 1(2) Direktive 2008/118 državam članicam daje možnost, da na trošarinsko blago pobirajo posredne davke, ločene od trošarin, je tako pobiranje mogoče le, če sta izpolnjena dva kumulativna pogoja. Prvič, taki davki se morajo pobirati za *posebne namene*, in drugič, ti davki morajo biti v skladu z davčnimi pravili Unije, ki se uporabljajo za trošarino ali DDV, glede določanja davčne osnove ter izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora.[26]

54. Natančneje, glede merila posebnega namena iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da čeprav ni nujno, da se prihodki od dodatnega davka namenijo za posebni namen, ki se uresničuje, mora biti zadevni davek po strukturi, zlasti glede predmeta obdavčenja ali davčne stopnje, zasnovan tako, da vpliva na ravnanje davkoplačevalcev v smislu, da omogoča zagotovitev boljšega varstva okolja, na primer z velikimi obdavčitvami proizvodov za odvračanje od njihovega nakupa ali s spodbujanjem uporabe drugih proizvodov, katerih vplivi so manj škodljivi za okolje.[27]

55. Vendar na podlagi elementov v spisu, ki ga ima na voljo Sodišče, ni mogoče ugotoviti, v kolikšnem obsegu so prihodki, prejeti z delom dodatne obdavčitve, namenjeni za posebni namen oziroma ali je ta davek urejen tako, da omogoča uresničevanje navedenega posebnega namena (če bi tak namen obstajal). Zdi pa se, da to ne velja za IEH. Kot izhaja iz pisnega stališča španske vlade, je regionalna stopnja IEH namreč namenjena splošnemu financiranju pristojnosti avtonomnih skupnosti, da bi te lahko nato razpolagale s temi prihodki na regionalni ravni na področjih, ki jih izberejo same.

56. Na petem in zadnjem mestu, zdi se, da novejša sodna praksa Sodišča o uporabi Direktive 2003/96 nasprotuje uporabi diferenciranega davka po posameznih ozemljih znotraj iste države članice.[28] Čeprav se z Direktivo 2003/96 državam članicam priznava možnost, da uvedejo

[25] Španska vlada se glede tega sklicuje na uvodni izjavi 9 in 10 Direktive 2003/96 in člen 4 te direktive.

[26] Sklep z dne 7. februarja 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, točki 21 in 22).

[27] Glej v tem smislu sodbo z dne 22. junija 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, točka 46), in moje sklepne predloge v zadevi f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, točke od 49 do 51).

[28] Glej sodbo z dne 9. septembra 2021, Hauptzollamt B (Fakultativno znižanje davka) (C-100/20, EU:C:2021:716, točke od 31 do 34).

diferencirane davčne stopnje, znižanja in davčne izjeme, se v sodni praksi Sodišča namreč zahteva, da se ta diskrecijska pravica, ki jo imajo države članice na podlagi upoštevnih določb te direktive (vključno z njenim členom 5), izvaja ob upoštevanju prava Unije in njegovih splošnih načel ter zlasti ob upoštevanju načela enakega obravnavanja.[29] To poleg tega izhaja iz člena 5 navedene direktive, ki izrecno določa, da se diferencirane obdavčitve lahko uporabljajo „[p]od pogojem, da […] so združljive s pravom [Unije]“.

57. Glede tega je treba opozoriti, da načelo enakega obravnavanja zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in da se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če tako obravnavanje ni objektivno utemeljeno.[30] Vendar razen v primeru, v katerem bi bilo to objektivno utemeljeno, kar pa, kot se zdi, ne velja za to zadevo, se *a priori* primerljiv položaj davčnih zavezancev, ki proizvajata mineralna olja v isti državi članici, morda ne bi obravnaval enako, če bi jima bile naložene različne ravni obdavčitve le na podlagi geografskega merila, ne da bi bilo tako obravnavanje objektivno utemeljeno.

58. Glede na navedeno je treba na edino vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, odgovoriti, da je treba Direktivo 2003/96, zlasti njen člen 5, razlagati tako, da razen v primerih, ki so izčrpno določeni s to direktivo, nasprotuje temu, da države članice določijo diferencirano regionalno trošarinsko stopnjo za ogljikovodike, ki bi povzročila, da bi se za isti proizvod in isto uporabo uporabljala različna regionalna obdavčitev.

V. Predlog

59. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj na edino vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija), odgovori:

Direktivo Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije, zlasti njen člen 5,

je treba razlagati tako, da

razen v primerih, ki so izčrpno določeni s to direktivo, nasprotuje temu, da države članice določijo diferencirano regionalno trošarinsko stopnjo za ogljikovodike, ki bi povzročila, da bi se za isti proizvod in isto uporabo uporabljala različna regionalna obdavčitev.

[29] Glej v tem smislu sodbo z dne 9. septembra 2021, Hauptzollamt B (Fakultativno znižanje davka) (C-100/20, EU:C:2021:716, točka 31 in navedena sodna praksa), in sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Szpunarja v zadevi Hauptzollamt B (Fakultativno znižanje davka) (C-100/20, EU:C:2021:387, točki 73 in 74).

[30] Sodbi z dne 30. januarja 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, točka 37 in navedena sodna praksa), in z dne 9. septembra 2021, Hauptzollamt B (Fakultativno znižanje davka) (C-100/20, EU:C:2021:716, točke od 32 do 34).