Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

19. lipnja 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – Članak 1. stavak 2. – Drugi neizravni porezi na trošarinsku robu – Električna energija – Nacionalni propis kojim se uvodi dodatni porez uz trošarinu na električnu energiju – Nepostojanje posebnih namjena – Dodatni porez u korist regionalnih i lokalnih tijela koji nacionalni sudovi smatraju protivnim Direktivi 2008/118 – Povrat, od strane krajnjeg potrošača, neosnovano plaćenog poreza od dobavljača”

U predmetu C-645/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Corte d’appello di Bologna (Žalbeni sud u Bologni, Italija), odlukom od 26. listopada 2023., koju je Sud zaprimio 26. listopada 2023., u postupku

Hera Comm SpA

protiv

Falconeri Srl,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, T. von Danwitz (izvjestitelj), potpredsjednik Suda, u svojstvu suca prvog vijeća, A. Kumin, I. Ziemele i S. Gervasoni, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Falconeri Srl, R. Cinti, *avvocato*,

– za španjolsku vladu, A. Pérez-Zurita Gutiérrez, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, A. Armenia, M. Björkland i F. Moro, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: talijanski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 1. stavka 2. Direktive Vijeća 2008/118/EZ 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.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Hera Comm SpA, društva koje isporučuje električnu energiju, i društva klijenta Falconeri Srl, u vezi s povratom dodatnog poreza uz trošarinu na električnu energiju, predviđenog talijanskim propisima.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/118

3 Direktiva 2008/118 stavljena je izvan snage Direktivom Vijeća (EU) 2020/262 od 19. prosinca 2019. o općim aranžmanima za trošarine (SL 2020., L 58, str. 4. i ispravci SL 2020., L 338, str. 12., SL 2020., L 409, str. 38. i SL 2023., L 188, str. 60.). Unatoč tomu, Direktiva 2008/118 primjenjuje se *ratione temporis* na činjenično stanje iz glavnog postupka.

4 Uvodna izjava 2. te direktive glasila je:

„Uvjeti za obračunavanje trošarine na robu [obuhvaćenu] Direktivom 92/12/EEZ [Vijeća od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama, te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL 1992., L 76, str. 1.)], dalje u tekstu ‚trošarinska roba', morali bi ostati usklađeni kako bi se osiguralo pravilno djelovanje unutarnjeg tržišta."

5 Članak 1. navedene direktive predviđao je:

„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 [Vijeća] 2003/96/EZ [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 ispravci SL 2019., L 33, str. 37. i SL 2024./90328, L);

[…]

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.

[…]”

6 Članak 9. drugi stavak te direktive određivao je:

„Trošarina se obračunava i ubire te kad je primjereno vraća ili otpušta u skladu s postupcima propisanim od pojedine države članice. Države članice moraju koristiti istovjetne postupke za domaću robu i za robu iz drugih država članica.”

7 U članku 48. stavku 1. Direktive 2008/118 navodilo se:

„Države članice donose i objavljuju zakone i druge propise potrebne za usklađivanje s ovom Direktivom najkasnije do 1. siječnja 2010., koji se primjenjuju počevši od 1. travnja 2010. […]”

Direktiva 2003/96

8 Člankom 1. Direktive 2003/96 određuje se:

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

9 U članku 2. stavku 1. te direktive utvrđuje se popis proizvoda koji potpadaju pod pojam „energenti” u smislu navedene direktive. Člankom 2. stavkom 2. te direktive precizira se da se ona primjenjuje i na električnu energiju obuhvaćenu oznakom KN 2716.

10 Članak 15. stavak 1. Direktive 2003/96 predviđa:

„1. Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, države članice mogu, uz poreznu kontrolu, provoditi potpuna ili djelomična oslobađanja ili sniženja visine oporezivanja na:

[…]

(h) električnu energiju, prirodni plin, ugljen i čvrsta goriva koja se koriste u kućanstvima i/ili organizacijama, koje dotična država članica priznaje kao dobrotvorne. […] Kod mješovitih korištenja primjenjuje se oporezivanje razmjerno svakoj vrsti korištenja. Ako je korištenje beznačajno, može se tretirati kao nepostojeće;

[…]”

Talijansko pravo

Građanski zakonik

11 Člankom 2033. Codicea civile (Građanski zakonik) određuje se:

„Osoba koja je platila iznos koji ne duguje ima pravo na povrat plaćenog iznosa. Također ima pravo na plodove i kamate od dana isplate ako je osoba koja ga je primila postupala u zloj vjeri ili, ako je postupala u dobroj vjeri, od dana podnošenja tužbe.”

Uredba sa zakonskom snagom br. 511/1988

12 U verziji mjerodavnoj za činjenice iz glavnog postupka, decreto-legge n. 511 – Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale (Uredba sa zakonskom snagom br. 511 o hitnim odredbama o regionalnim i lokalnim financijama) od 28. studenoga 1988. (GURI br. 280 od 29. studenoga 1988.), kako je izmijenjen člankom 5. decreta legislativo n. 26 – Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell’elettricita (Zakonodavna uredba br. 26 o provedbi Direktive 2003/96/EZ o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije) od 2. veljače 2007. (GURI br. 68 od 22. ožujka 2007., redovni dodatak br. 77) (u daljnjem tekstu: Uredba sa zakonskom snagom br. 511/1988), u svojoj je preambuli navodio „izvanrednu nužnost i hitnost da se osiguraju potrebna sredstva regionalnim i lokalnim financijskim tijelima kako bi se zajamčilo obavljanje institucionalnih zadaća”.

13 Članak 6. Uredbe sa zakonskom snagom br. 511/1988, koja je stavljena izvan snage s učinkom od 1. travnja 2012., glasio je:

„1. Uvodi se dodatni porez uz trošarinu na električnu energiju iz članka 52. i sljedećih članaka konsolidiranog teksta zakonskih odredbi o porezima na proizvodnju i potrošnju te kaznenim i upravnim sankcijama, koji je odobren [decretom legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Zakonodavna uredba br. 504 o konsolidiranom tekstu zakonskih odredbi koje se odnose na poreze na proizvodnju i potrošnju te kaznene i upravne sankcije) od 26. listopada 1995. (GURI br. 279 od 29. studenoga 1995., redovni dodatak br. 143) (u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba br. 504/1995)], u iznosima od:

(a) 18,59 [eura] na 1000 kWh u korist općina za sve namjene u kućanstvima […]

(b) 20,40 [eura] na 1000 kWh u korist općina za sve namjene u kućama za odmor;

(c) 9,30 [eura] na 1000 kWh u korist pokrajina za sve namjene u objektima i mjestima koji nisu kućanstva, za sve ugovore do gornje granice od 200 000 kWh mjesečne potrošnje.

[…]

3. Dodatne poreze iz stavka 1. moraju plaćati obveznici iz članka 53. [Zakonodavne uredbe 504/1995] prilikom isporuke električne energije krajnjim potrošačima ili, u slučaju električne energije proizvedene ili kupljene za vlastitu uporabu, u trenutku njezine potrošnje. Dodatni porezi naplaćuju se i prikupljaju u skladu s istim uvjetima kao i trošarina na električnu energiju.

4. Dodatni porezi iz stavka 1. koji se odnose na opskrbu električnom energijom raspoložive snage koja ne prelazi 200 kW plaćaju se izravno općinama i pokrajinama na čijem se području nalaze korisnici. Dodatni porezi na opskrbu električnom energijom raspoložive snage veće od 200 kW i porezi na potrošnju električne energije proizvedene ili kupljene za vlastitu uporabu uplaćuju se u državnu riznicu, osim onih koji se naplaćuju na području regije Valle d'Aoste [Italija] i autonomnih pokrajina Trento [Italija] i Bolzano [Italija], koji se uplaćuju izravno općinama i samim pokrajinama.

5. Odredbe članka 52. stavka 3. [Zakonodavne uredbe br. 504/1995] ne primjenjuju se na dodatne poreze iz stavka 1.; međutim, potrošnja povezana s javnom rasvjetom i obavljanjem djelatnosti proizvodnje, prijenosa i distribucije električne energije oslobođena je od dodatnih poreza.

[…]"

Zakonodavna uredba br. 504/1995

14 Postupak u vezi sa zahtjevom za povrat neosnovano plaćene trošarine uređen je Zakonodavnom uredbom br. 504/1995.

15 Članak 14. te zakonodavne uredbe, naslovljen „Povrat trošarine", u stavku 1. predviđa:

„Trošarina se vraća ako je neosnovano plaćena; pravila o povratu iz ovog članka primjenjuju se i na zahtjeve u pogledu olakšica odobrenih putem potpunog ili djelomičnog povrata plaćene trošarine ili na druge načine predviđene pravilima koja uređuju svaku olakšicu."

16 Članak 16. navedene zakonodavne uredbe, naslovljen „Povlastica", u stavku 3. određuje:

„Potraživanja poreznih obveznika, nakon plaćanja poreza, prema kupcima proizvoda za koje su platili ovaj porez mogu se prikazati u fakturiranju […]"

17 Članak 52. te zakonodavne uredbe glasi:

„1. Trošarina na električnu energiju (oznaka KN 2716) plaća se u trenutku opskrbe krajnjih potrošača odnosno u trenutku potrošnje u slučaju električne energije proizvedene za vlastite potrebe, pri čemu se primjenjuju stope iz Priloga I.

[…]

3. Od trošarina je oslobođena električna energija:

(a) koja se koristi za proizvodnju električne energije i za održavanje kapaciteta proizvodnje električne energije;

(b) proizvedena u postrojenjima koja upotrebljavaju obnovljive izvore u smislu važećeg zakonodavstva, s raspoloživom snagom većom od 20 kW, koju troše poduzeća za samoopskrbu u prostorijama i na mjestima koja nisu stambeni objekti;

(c) koja se koristi za postavljanje i upravljanje željezničkim prugama za prijevoz robe i putnika;

(d) koja se upotrebljava za postavljanje i rad gradskih i međugradskih prometnih linija;

(e) koja se troši za svaku primjenu u registriranom prebivalištu korisnika, snage do 3 kW, do mjesečne potrošnje od 150 kWh. […]

[…]”

18 Člankom 53. Zakonodavne uredbe br. 504/1995 određeno je:

„1. Obveznici plaćanja trošarine na električnu energiju su:

(a) subjekti koji krajnjim potrošačima izdaju račun za električnu energiju (u daljnjem tekstu: prodavatelji);

[…]”

19 Članak 60. te zakonodavne uredbe predviđa:

„Odredbe ove glave, osim članka 52. [trećeg stavka], primjenjuju se i na dodatne poreze uz trošarinu na električnu energiju, ako su njihovi načini primjene jednaki onima predviđenima za trošarinu.”

Zakonodavna uredba br. 23/2011

20 Članak 2. stavak 6. decreta legislativo n° 23 – Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale (Zakonodavna uredba br. 23 o odredbama o općinskom poreznom federalizmu) od 14. ožujka 2011. (GURI br. 67 od 23. ožujka 2011.) navodi da se, od 2012., dodatni porez uz trošarinu na električnu energiju predviđenu u članku 6. stavku 1. točkama (a) i (b) Uredbe sa zakonskom snagom br. 511/1988 ne primjenjuje u regijama koje imaju redovni status. Dodatni je porez konačno stavljen izvan snage od 1. travnja 2012.

Glavni postupak i prethodna pitanja

21 Na temelju ugovora sklopljenog 1. listopada 2009. društvo Hera Comm periodično je isporučivalo električnu energiju društvu Falconeri.

22 Do 1. travnja 2012., kada je stavljen izvan snage članak 6. Uredbe sa zakonskom snagom br. 511/1988, društvo Hera Comm je talijanskoj državnoj riznici uplaćivalo dodatni porez uz trošarinu na električnu energiju predviđen u toj odredbi (u daljnjem tekstu: dodatni porez). Tako naplaćeni porez prebacilo je na društvo Falconeri, čime je u cijelosti povratilo protuvrijednost tog poreza.

23 Smatrajući da je navedeni porez protivan pravu Unije, društvo Falconeri podnijelo je tužbu za povrat neosnovano plaćenih iznosa pred Tribunaleom di Bologna (Sud u Bologni, Italija) kako bi se društvu Hera Comm naložilo da vrati iznose koji su isplaćeni na toj osnovi.

24 Tribunale di Bologna (Sud u Bologni) je rješenjem od 19. travnja 2021. prihvatio taj zahtjev, smatrajući da je članak 6. Uredbe sa zakonskom snagom br. 511/1988 protivan članku 1. stavku 2. Direktive 2008/118, kako se tumači u ustaljenoj sudskoj praksi Suda, te da ga stoga treba izuzeti iz primjene. Budući da plaćanja koja je društvo Falconeri izvršilo na ime dodatnog poreza stoga

nemaju pravnu osnovu, taj je sud naložio društvu Hera Comm povrat odgovarajućih iznosa, počevši od isteka roka za prenošenje Direktive 2008/118 do ukidanja članka 6. stavka 1. Uredbe sa zakonskom snagom br. 511/1988.

25 Slijedom toga, društvo Hera Comm izvršilo je povrat neosnovanih plaćanja. Međutim, ono je 19. svibnja 2021. podnijelo žalbu protiv tog rješenja Corteu d'appello di Bologna (Žalbeni sud u Bologni, Italija), sudu koji je uputio zahtjev, pri čemu je tvrdilo da je dodatni porez samo povećanje stope trošarine na električnu energiju i stoga ne predstavlja „drugi neizravni porez" u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118.

26 Sud koji je uputio zahtjev pita se, kao prvo, treba li dodatni porez smatrati porezom različitim od trošarine na električnu energiju, s obzirom na to da predstavlja samo dio te trošarine ili njezin višestruki iznos. Pojašnjava da ta trošarina i taj porez imaju sličnu strukturu i sustave koji se djelomično preklapaju. Konkretno, navedeni porez povećava stopu trošarine na električnu energiju i ima istovjetne postupke obračuna, utvrđivanja i naplate kao i trošarina. U tim se okolnostima dodatni porez može shvatiti kao puko povećanje stope trošarine, koje stoga nije „drugi neizravni porez" u smislu članka 1. stavka 2. te direktive i ne podliježe obvezi korištenja za posebne namjene, koja je predviđena tom odredbom.

27 Suprotno tomu, ako je riječ o zasebnim porezima, moglo bi postojati proturječje između pravila nacionalnog prava, kojim je uveden dodatni porez a da ga se pritom ne koristi za posebne namjene, i članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, kojim se zahtijeva takvo korištenje. Mogućnost prebacivanja plaćanja tog poreza na krajnjeg kupca stoga ovisi o rješavanju tog proturječja.

28 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, doslovnom, sveobuhvatnom i teleološkom tumačenju članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 protivi se to da se trošarina na električnu energiju i dodatni porez smatraju jednim te istim neizravnim porezom. Ta direktiva ne ograničava ovlast oporezivanja država članica ovisno o oblicima u kojima se ona može izvršavati, nego s obzirom na svrhu koja se želi postići i posljedice koje porezi koji iz toga proizlaze imaju na tržištu.

29 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev nastoji doznati može li članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 proizvoditi horizontalne izravne učinke u okviru spora između pojedinaca, kao što je onaj koji se pred njim vodi. Konkretnije, upućuje na ustaljenu sudsku praksu Suda o zabrani horizontalnog izravnog učinka direktiva, koja, međutim, izričito ne omogućuje da se utvrdi obuhvaća li ta zabrana „učinak isključenja", čiji je cilj izuzimanje iz primjene pravila nacionalnog prava koje je protivno direktivi.

30 Taj sud smatra da, prema prvom smjeru nacionalne sudske prakse, valja izuzeti iz primjene članak 6. stavke 1. i 2. Uredbe sa zakonskom snagom br. 511/1988, neovisno o izravnom, horizontalnom ili vertikalnom učinku članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, zbog načela neposredne primjenjivosti tumačenja prava Unije koje je Sud dao na temelju članka 267. UFEU-a. S druge strane, prema drugom smjeru sudske prakse, nepostojanje učinka „samoizvršnih" direktiva u horizontalnim odnosima spriječilo bi krajnjeg potrošača da se pozove na Direktivu 2008/118 u odnosu na opskrbljivača i ostavilo mu otvorenom samo mogućnost podnošenja tužbe za naknadu štete.

31 U ovom slučaju, rješenje doneseno u prvom stupnju dio je ustaljene sudske prakse Cortea di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija), prema kojoj su pravila kojima se uređuje povrat dodatnog poreza u skladu s pravom Unije, s obzirom na to da je, u nedostatku zajedničkih pravila na toj osnovi, na državama članicama da urede takav povrat u skladu s načelima ekvivalentnosti i

djelotvornosti. Prema toj nacionalnoj sudskoj praksi, trošarina i dodatni porez čine dva zasebna poreza. Međutim, isključeno je da taj porez ispunjava uvjet koji se odnosi na nastojanje ostvarivanja posebnih namjena, koji se zahtijeva člankom 1. stavkom 2. Direktive 2008/118, s obzirom na to da je jedini cilj tog poreza „osigurati potrebna sredstva za financije regionalnih i lokalnih vlasti kako bi se zajamčilo izvršavanje njihovih institucionalnih zadaća”.

32 Sud koji je uputio zahtjev još pojašnjava da društvo Hera Comm nije poduzetnik s javnim udjelom niti mu je povjereno pružanje javne usluge. Prema tome, pravni odnos koji ono ima sa svojim klijentom za prevaljivanje dodatnog poreza horizontalne je prirode. Prema mišljenju tog suda, kada bi se potvrdio izravan učinak članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 u tom horizontalnom odnosu, time bi se u potpunosti osigurala provedba načela ekvivalentnosti i djelotvornosti te bi se izbjegla nerazumna diskriminacija klijenta koji u odnosu na svojeg suugovaratelja ne može istaknuti nezakonitost dodatnog poreza čiji je gospodarski teret snosio, zbog toga što je taj porez protivan pravu Unije.

33 U tim je okolnostima Corte d’appello di Bologna (Žalbeni sud u Bologni) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li dodatni porez […], koji država članica primjenjuje u iznosu koji odgovara djelomičnom ili višestrukom iznosu trošarine koja se već plaća na proizvod, obuhvaćen pojmom ‚drugi neizravni porezi’ iz članka 1. stavka 2. [Direktive 2008/118], ili ga treba tumačiti samo kao povećanje stope trošarine, što znači da država članica može slobodno odlučiti da ga neće upotrijebiti za ‚posebne namjene’ koje se zahtijevaju člankom 1. stavkom 2. [Direktive 2008/118]?

2. U slučaju da je dodatni porez […] obuhvaćen pojmom ‚drugi neizravni porezi’, treba li članak 1. stavak 2. [Direktive 2008/118] tumačiti na način da ispunjava uvjete za to da se pojedinac pozove na njega pred nacionalnim sudom kako bi:

– prigovorio prodavatelju proizvoda na koji se primjenjuje dodatni porez […], kojem je pojedinac vratio neizravni porez, da je porez koji država članica naplaćuje prodavatelju nezakonit jer se temelji na nacionalnoj odredbi koja se protivi pravnom pravilu Direktive;

– posljedično od prodavatelja koji se od njega namirio zatražio povrat neosnovano plaćenog iznosa?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

34 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 tumačiti na način da se dodatni porez uz trošarinu na robu – koji predstavlja samo dio ili višestruki iznos trošarine kojoj ta roba već podliježe, ali od kojega su prihodi namijenjeni javnim tijelima različitima od tijela kojemu je namijenjena trošarina i koji ne slijedi pravila o oslobođenju koja se primjenjuju na trošarinu – može smatrati porezom koji je zaseban u odnosu na tu trošarinu i, stoga, biti obuhvaćen pojmom „drugi neizravni porezi” u smislu te odredbe, pri čemu države članice taj porez mogu ubirati ako ima posebnu namjenu, zasebnu u odnosu na trošarinu.

35 U ovom slučaju, kao što to proizlazi iz informacija koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev, trošarina na električnu energiju i dodatni porez imaju strukturu i sustav koji se djelomično podudaraju, s obzirom na to da drugonavedeni povećava stopu prvonavedene i ima istovjetne postupke obračuna, utvrđivanja i naplate kao i trošarina. Prema mišljenju društva Hera Comm, dodatni porez predstavlja samo povećanje trošarine na električnu energiju, a ne zaseban porez. U skladu s pojašnjenjima suda koji je uputio zahtjev, rješenje doneseno u prvostupanjskom postupku u okviru glavnog postupka u skladu je s nacionalnom sudskom praksom prema kojoj se trošarina i dodatni porez smatraju dvama zasebnim porezima.

36 Uvodno valja istaknuti da je zadaća Suda kvalificirati porez, davanje ili pristojbu u odnosu na pravo Unije s obzirom na objektivna obilježja oporezivanja, neovisno o njegovoj kvalifikaciji u nacionalnom pravu (presuda od 3. ožujka 2021., Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, t. 45. i navedena sudska praksa).

37 U tom pogledu treba istaknuti da, u skladu s člankom 1. stavkom 2. Direktive 2008/118, 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.

38 Kad je riječ, osobito, o pojmu „drugi neizravni porezi” u smislu te odredbe, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda taj pojam označava neizravne poreze koji se ubiru na potrošnju roba navedenih u članku 1. stavku 1. te direktive, osim „trošarina” u smislu potonje odredbe, i koji se ubiru za posebne namjene (presude od 4. lipnja 2015., Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, t. 59. i od 3. ožujka 2021., Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, t. 48.).

39 U tom pogledu, kao prvo, člankom 1. stavkom 1. Direktive 2008/118 utvrđuje se načelo prema kojem se tom direktivom utvrđuju opća pravila u odnosu na trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju robe kao što je električna energija, usklađivanjem uvjeta za obračunavanje trošarine, kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 2. te direktive.

40 Kao drugo, u skladu s člankom 2. stavkom 2. Direktive 2003/96, električna energija također podliježe usklađenom sustavu oporezivanja koji je njome uspostavljen.

41 Kao treće, Sud je pojasnio da mogućnost koja se državama članicama priznaje člankom 1. stavkom 2. Direktive 2008/118 ima za cilj uvažavanje različitosti poreznih tradicija država članica u tom području kao i čestog pribjegavanja neizravnom oporezivanju radi ostvarivanja neproračunskih politika (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2021., Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, t. 48. i navedenu sudsku praksu).

42 Budući da se, na temelju članka 1. stavka 1. Direktive 2008/118 i članka 2. stavka 2. Direktive 2003/96, oporezivanje električne energije usklađuje unutar Europske unije, dodatni porez koji bi bio zaseban u odnosu na trošarinu na električnu energiju može – s obzirom na to da ne predstavlja samo povećanje stope – ipak biti dopušten samo ako ispunjava uvjete iz članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118.

43 Prvo, kad je riječ o zasebnosti dodatnog poreza o kojem je riječ u glavnom postupku, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi, s jedne strane, da je porezna osnovica tog poreza bila izračunana na isti način kao i osnovica trošarine na električnu energiju i, s druge strane, da je

navedeni porez slijedio ista pravila o utvrđivanju, obračunu i ubiranju koja vrijede za trošarinu. Usto, oporeziva činjenica dodatnog poreza bila je istovjetna oporezivoj činjenici trošarine, odnosno isporuka i prodaja električne energije.

44 Međutim, najprije, krajnji korisnik dodatnog poreza bio je različit od krajnjeg korisnika trošarine. Naime, kao što je to istaknuo sud koji je uputio zahtjev, za istu količinu električne energije distribuirane krajnjim potrošačima, s jedne strane, trošarina je trebala biti uplaćena talijanskoj državnoj riznici, a, s druge strane, dodatni porez išao je u korist lokalnim ili regionalnim tijelima.

45 Nadalje, članak 6. Uredbe sa zakonskom snagom br. 511/1988 omogućavao je razlikovanje oporezivanja električne energije ovisno o korištenju, mjestu isporuke i potrošenoj količini. Međutim, takvi kriteriji razlikovanja nisu primjenjivi na trošarinu jer nisu predviđeni direktivama 2008/118 i 2003/96.

46 Naposljetku, dok su člankom 52. stavkom 3. Zakonodavne uredbe br. 504/1995, u skladu s Direktivom 2003/96, predviđena određena oslobođenja od trošarina, porezni obveznici dodatnog poreza nisu imali pravo na ta oslobođenja.

47 Kao što je to Komisija istaknula u svojim pisanim očitovanjima, da je navedeni porez bio samo povećanje stope trošarine na električnu energiju, trebao je biti uređen na isti način i podlijegati istim oslobođenjima koja je za trošarinu predvidio nacionalni zakonodavac, u skladu s Direktivom 2003/96.

48 Iz prethodno navedenog proizlazi da se dodatni porez o kojem je riječ ne može smatrati pukim povećanjem stope trošarine na električnu energiju, koje odgovara djelomičnom ili višestrukom iznosu te trošarine, nego može predstavljati dodatni neizravni porez koji se izravno ili neizravno ubire na potrošnju električne energije iz Direktive 2003/96.

49 Drugo, valja podsjetiti na to da, iako članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 državama članicama, u biti, omogućava da ubiru druge neizravne poreze na trošarinsku robu, postoje dva uvjeta koja moraju biti ispunjena kako bi ti nameti imali „posebnu namjenu” odnosno poštovali pravila Unije o oporezivanju primjenjiva na trošarine ili porez na dodanu vrijednost za potrebe određivanja porezne osnovice, izračunavanja poreza, nastanka obveze obračuna i nadzora poreza, pri čemu ta pravila ne uključuju odredbe koje se odnose na oslobođenja (vidjeti u tom smislu presudu od 5. ožujka 2015., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, t. 35.).

50 Ta su dva uvjeta, kojima je cilj izbjegavanje dodatnih neizravnih poreza koji nepravedno priječe trgovinu, kumulativna, kao što to proizlazi iz samog teksta članka 1. stavka 2. te direktive (presuda od 5. ožujka 2015., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, t. 36. i navedena sudska praksa).

51 Kad je riječ o prvom od tih uvjeta, iz sudske prakse Suda proizlazi da „posebna namjena”, u smislu te odredbe, ne mora biti čisto proračunska. Međutim, s obzirom na to da svaki porez nužno ima proračunsku svrhu, ta okolnost sama ne bi mogla isključiti to da dodatni porez može imati i posebnu svrhu u smislu te odredbe, osim kada bi se navedenoj odredbi oduzeo svaki korisni učinak (presuda od 14. ožujka 2024., f6 Cigarettenfabrik, C-336/22, EU:C:2024:226, t. 37. i navedena sudska praksa).

52 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je cilj dodatnog poreza, u skladu s preambulom Uredbe sa zakonskom snagom br. 511/1988, bio da se „osiguraju potrebna sredstva regionalnim i lokalnim financijskim tijelima kako bi se zajamčilo obavljanje njihovih institucionalnih zadaća”. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev navodi da postoji drugi, hipotetski cilj, odnosno doprinos usluzi zbrinjavanja otpada, koji, međutim, nacionalno zakonodavstvo predstavlja samo kao potencijalni, te da nema nikakvog dokaza da se tomu stvarno težilo.

53 Međutim, postojanje „posebne namjene” u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 ne može se utvrditi samim time što su prihodi od poreza u pitanju namijenjeni financiranju općih troškova koji terete javna tijela u određenom području. Naime, da je to slučaj, navodna posebna namjena ne bi se razlikovala od isključivo proračunske svrhe (presuda od 5. ožujka 2015., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, t. 40.).

54 U tim okolnostima, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, koji je jedini nadležan za utvrđivanje i ocjenjivanje činjenica u glavnom postupku, iz elemenata spisa kojim raspolaže Sud ne proizlazi da dodatni porez – u pogledu kojeg se čini da se njime teži samo općoj svrsi potpore proračunu lokalnih i regionalnih tijela – ispunjava kriterije u vezi s posebnom namjenom iz članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 (vidjeti u tom smislu rješenje od 9. studenoga 2021., Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Gaeta, C-255/20, EU:C:2021:926, t. 38. i 39.).

55 Kad je riječ o drugom uvjetu, navedenom u točki 49. ove presude, na temelju činjenice da se na dodatni porez primjenjuju ista pravila o utvrđivanju, obračunu i naplati kao što su ona koja se primjenjuju na trošarinu na električnu energiju može se zaključiti da ga je nacionalni zakonodavac od početka osmislio kao porez koji mora biti u skladu s pravilima Unije o oporezivanju koja se primjenjuju na trošarine.

56 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da se dodatni porez uz trošarinu na robu – koji predstavlja samo dio ili višestruki iznos trošarine kojoj ta roba već podliježe, ali od kojega su prihodi namijenjeni javnim tijelima različitima od tijela kojemu je namijenjena trošarina i koji ne slijedi pravila o oslobođenju koja se primjenjuju na trošarinu – može smatrati porezom koji je zaseban u odnosu na tu trošarinu i, stoga, biti obuhvaćen pojmom „drugi neizravni porezi” u smislu te odredbe, pri čemu države članice taj porez mogu ubirati ako ima posebnu namjenu, zasebnu u odnosu na trošarinu.

Drugo pitanje

57 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li se na članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 pozvati u sporu između pojedinaca koji se odnosi na povrat neosnovano naplaćenog poreza zbog toga što je nacionalna odredba kojom je uspostavljen taj porez protivna tom članku 1. stavku 2., tako da je nacionalni sud pred kojim se vodi takav spor dužan, samo na temelju prava Unije, izuzeti iz primjene tu nacionalnu odredbu.

58 Uvodno valja istaknuti da se Sud već izjasnio o sličnim pitanjima postavljenima u istovjetnom pravnom okviru u predmetu u kojem je donesena presuda od 11. travnja 2024., Gabel Industria Tessile i Canavesi (C-316/22, EU:C:2024:301).

59 S tim u vezi, valja podsjetiti na to da na temelju članka 288. trećeg stavka UFEU-a obvezujući karakter direktive, koji predstavlja osnovu za mogućnost pozivanja na direktivu, postoji samo u odnosu na „svaku državu članicu kojoj je upućena”. Iz toga slijedi, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, da direktiva sama po sebi ne može pojedincu nametnuti obveze, pa se na nju kao takvu nije moguće pozvati pred nacionalnim sudom protiv pojedinca (presuda od 11. travnja 2024., Gabel Industria Tessile i Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, t. 22. i navedena sudska praksa).

60 Iz toga slijedi da nacionalni sud nije dužan, samo na temelju prava Unije, izuzeti iz primjene odredbu svojeg nacionalnog prava koja je suprotna odredbi prava Unije ako potonja odredba nema izravan učinak, pri čemu se, međutim, ne dovodi u pitanje mogućnost tog suda, kao i svih nadležnih nacionalnih upravnih tijela, da na temelju unutarnjeg prava izuzmu iz primjene bilo koju odredbu nacionalnog prava koja je protivna odredbi prava Unije koja nema takav učinak (vidjeti u tom smislu presudu od 18. siječnja 2022., Thelen Technopark Berlin, C-261/20, EU:C:2022:33, t. 33.).

61 Stoga, bez obzira na nepostojanje horizontalnog učinka direktive, nacionalni sud može dopustiti pojedincu da se – s obzirom na jasnu, preciznu i bezuvjetnu odredbu direktive – pozove na nezakonitost poreza koji je prodavatelj na njega neosnovano prenio ako je takva mogućnost predviđena nacionalnim zakonodavstvom, kako bi neutralizirao dodatni gospodarski teret koji je u konačnici morao snositi, što je, u predmetu o kojem je riječ u glavnom postupku, na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi (presuda od 11. travnja 2024., Gabel Industria Tessile i Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, t. 25.).

62 Sud je, osim toga, priznao da se pojedinci mogu pozivati na bezuvjetne i dovoljno precizne odredbe direktive ne samo protiv države članice i svih njezinih upravnih tijela, već i protiv tijela ili subjekata koji su pod vlašću ili nadzorom države ili imaju posebne ovlasti šire od onih koje proizlaze iz pravila koja se primjenjuju na odnose između pojedinaca (presuda od 11. travnja 2024., Gabel Industria Tessile i Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, t. 26. i navedena sudska praksa).

63 Sud je, slijedom toga, zaključio da se članku 288. trećem stavku UFEU-a protivi to da nacionalni sud u sporu između pojedinaca izuzme iz primjene nacionalnu odredbu kojom se uvodi neizravni porez protivan jasnoj, preciznoj i bezuvjetnoj odredbi direktive koja nije prenesena ili koja nije pravilno prenesena, osim ako je drukčije predviđeno nacionalnim pravom ili ako tijelo protiv kojeg se poziva na neusklađenost navedenog poreza podliježe vlasti ili nadzoru države ili ima posebne ovlasti šire od onih koje proizlaze iz pravila koja se primjenjuju na odnose među pojedincima (presuda od 11. travnja 2024., Gabel Industria Tessile i Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, t. 27.). U ovom je slučaju na sudu koji je uputio zahtjev da provede potrebne provjere kako bi utvrdio je li dobavljač o kojem je riječ u glavnom postupku obuhvaćen jednom od tih kategorija.

64 U svakom slučaju, valja istaknuti da su, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, države članice načelno dužne vratiti poreze i davanja naplaćene protivno pravu Unije, s obzirom na to da je pravo na povrat tih poreza posljedica i dodatak pravima što ih odredbe prava Unije koje zabranjuju takve poreze dodjeljuju pojedincima (presuda od 20. listopada 2011., Danfoss i Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, t. 20. i navedena sudska praksa).

65 U tom pogledu treba napomenuti da je, u nedostatku propisa Unije u tom području, na nacionalnom pravnom poretku svake države članice da predvidi detaljna postupovna pravila za ostvarivanje tog prava na povrat navedenog gospodarskog tereta, pri čemu ta pravila moraju poštovati načela ekvivalentnosti i djelotvornosti (presuda od 11. travnja 2024., Gabel Industria Tessile i Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, t. 33. i navedena sudska praksa).

66 Konkretno, ako bi se dobivanje takvog povrata od predmetnih dobavljača pokazalo nemogućim ili pretjerano otežanim, načelo djelotvornosti zahtijevalo bi da krajnji potrošač može svoj zahtjev za povrat usmjeriti izravno protiv dotične države članice (presuda od 11. travnja 2024., Gabel Industria Tessile i Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, t. 34. i navedena sudska praksa).

67 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da pravo Unije treba tumačiti na način da nacionalni sud pred kojim se vodi spor između pojedinaca koji se odnosi na povrat neosnovano naplaćenog poreza zbog toga što su odredbe nacionalnog prava kojima je uspostavljen taj porez protivne članku 1. stavku 2. Direktive 2008/118, i koji utvrdi nemogućnost tumačenja tih odredbi nacionalnog prava u skladu s pravom Unije, nije dužan, samo na temelju prava Unije, izuzeti iz primjene navedene odredbe nacionalnog prava. Pravo Unije, međutim, zahtijeva da, u slučaju nemogućnosti ili prekomjerne poteškoće pri ostvarivanju povrata neosnovano plaćenog poreza od dobavljača, krajnji potrošač može svoj zahtjev za povrat usmjeriti izravno protiv dotične države članice.

Troškovi

68 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 1. stavak 2. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ**

   treba tumačiti na način da se:

   dodatni porez uz trošarinu na robu – koji predstavlja samo dio ili višestruki iznos trošarine kojoj ta roba već podliježe, ali od kojega su prihodi namijenjeni javnim tijelima različitima od tijela kojemu je namijenjena trošarina i koji ne slijedi pravila o oslobođenju koja se primjenjuju na trošarinu – može smatrati porezom koji je zaseban u odnosu na tu trošarinu i, stoga, biti obuhvaćen pojmom „drugi neizravni porezi” u smislu te odredbe, pri čemu države članice taj porez mogu ubirati ako ima posebnu namjenu, zasebnu u odnosu na trošarinu.

2. **Pravo Unije treba tumačiti na način da nacionalni sud pred kojim se vodi spor između pojedinaca koji se odnosi na povrat neosnovano naplaćenog poreza zbog toga što su odredbe nacionalnog prava kojima je uspostavljen taj porez protivne članku 1. stavku 2. Direktive 2008/118, i koji utvrdi nemogućnost tumačenja tih odredbi nacionalnog prava u skladu s pravom Unije, nije dužan, samo na temelju prava Unije, izuzeti iz primjene navedene odredbe nacionalnog prava. Pravo Unije, međutim, zahtijeva da, u slučaju**

nemogućnosti ili prekomjerne poteškoće pri ostvarivanju povrata neosnovano plaćenog poreza od dobavljača, krajnji potrošač može svoj zahtjev za povrat usmjeriti izravno protiv dotične države članice.

Potpisi