



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEP SODIŠČA (osmi senat)

z dne 7. februarja 2022 \*

„Predhodno odločanje – Člen 99 Poslovnika Sodišča – Trošarine – Direktiva 2008/118/ES – Člen 1(2) – Pobiranje drugih posrednih davkov za posebne namene – ‚Posebni nameni‘ – Pojem – Financiranje javnega podjetja, ki je koncesionar nacionalnega cestnega omrežja – Cilja zmanjšanja količine nesreč in okoljske trajnosti – Povsem proračunski namen – Zavrnitev vračila davka zaradi neupravičene obogatitve – Pogoji“

V zadevi C-460/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo – CAAD), Portugalska) z odločbo z dne 12. julija 2021, ki je na Sodišče prispela 26. julija 2021, v postopku

**Vapo Atlantic SA**

proti

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi N. Jääskinen, predsednik senata, N. Piçarra in M. Gavalec (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: J. Richard de la Tour,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi odločeno z obrazloženim sklepom na podlagi člena 99 Poslovnika Sodišča,

sprejema naslednji

\* Jezik postopka: portugalsčina.

## Sklep

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1(2) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12) ter splošnih načel prava Unije glede zakonitosti in pravne varnosti.
- 2 Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Vapo Atlantic SA in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava, Portugalska) (v nadaljevanju: davčna uprava) v zvezi z vračilom pristojbine za uporabo cestnega omrežja (v nadaljevanju: CSR), ki jo je ta družba plačala za leto 2016.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

- 3 Člen 1 Direktive 2008/118 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 [Sveta] 2003/96/ES [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)];

[...]

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.

[...]“.

### *Portugalsko pravo*

#### *Zakon št. 55/2007*

- 4 Lei n.º. 55/2007, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P.E. (zakon št. 55/2007 o ureditvi financiranja nacionalnega cestnega omrežja, ki ga upravlja družba EP – Estradas de Portugal, EPE) z dne 31. avgusta 2007 (*Diário da República* št. 168/2007, serija I, z dne 31. avgusta 2007) določa pravno ureditev za CSR.
- 5 Člen 3 tega zakona, naslovljen „Pristojbina za uporabo cestnega omrežja“, v odstavku 1 določa, da je CSR protidajatev za uporabo nacionalnega cestnega omrežja, ki se odraža v porabi goriva. Odstavek 2 tega člena določa, da je CSR vir financiranja nacionalnega cestnega omrežja, ki ga upravlja družba EP – Estradas de Portugal, EPE (v nadaljevanju: EP).

- 6 Na podlagi člena 4(1) navedenega zakona se CSR obračunava na bencin in dizelsko gorivo, ki sta predmet davka na naftne derivate in energente ter nista oproščena obdavčitve s tem davkom.
- 7 Člen 6 istega zakona določa, da je CSR lastni prihodek družbe EP.

#### *Uredba-zakon št. 380/2007*

- 8 Pravna ureditev za podelitev koncesije za nacionalno cestno omrežje družbi EP je urejena z Decreto-Lei n°. 380/2007, que atribui à EP – Estradas de Portugal, SA, a concessão do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional e aprova as bases da concessão (uredba-zakon št. 380/2007 o podelitvi koncesije za financiranje, oblikovanje, načrtovanje, gradnjo, vzdrževanje, upravljanje, posodabljanje in širitev nacionalnega cestnega omrežja družbi [EP] ter odobritvi pravil koncesije) z dne 13. novembra 2007 (*Diário da República* št. 218/2007, serija I, z dne 13. novembra 2007).
- 9 Pravila te koncesije, odobrena s to uredbo-zakonom, med drugim določajo, da je CSR lastni prihodek družbe EP ter da mora koncesionar v okviru svoje dejavnosti uresničevati cilja zmanjšanja števila nesreč in okoljske trajnosti.

#### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

- 10 Vapo Atlantic je družba, katere dejavnost je med drugim upravljanje postaj za oskrbo z gorivom in trženje naftnih derivatov na debelo. Davčna uprava je na podlagi obračunov o sprostitvi v porabo, ki jih je predložila navedena družba, izdala odločbe o skupni odmeri davka na naftne derivate in energente ter CSR in drugih dajatev za leto 2016 v skupnem znesku 21.016.425,44 EUR, od katerih 4.873.427,68 EUR odpade na CSR.
- 11 Družba Vapo Atlantic je 10. februarja 2020 zoper te odločbe o odmeri davkov vložila pritožbo, ki je bila z odločbo direktorja carinskega urada v Bragi (Portugalska) z dne 23. julija 2020 zavrnjena. V tej odločbi je bilo ugotovljeno, da je CSR združljiva z Direktivo 2008/118 in da bi ob upoštevanju dejstva, da to pristojbino plačujejo davčni zavezanci ob nakupu goriva, družba Vapo Atlantic neupravičeno obogatela, če bi bilo ugodeno njeni zahtevi za vračilo.
- 12 Družba Vapo Atlantic je zoper to zavrnilno odločbo vložila tožbo pri Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo – CAAD), Portugalska).
- 13 Družba Vapo Atlantic v utemeljitev tožbe trdi, da je bila CSR uvedena za namene izključno proračunske narave, da bi se financiralo javno podjetje, ki je koncesionar nacionalnega cestnega omrežja, s čimer je kršen člen 1(2) Direktive 2008/118.
- 14 Davčna uprava odgovarja, prvič, da uredba-zakon št. 380/2007, s katero je bila koncesija za nacionalno cestno omrežje podeljena družbi EP, ki je pozneje postala družba Infraestruturas de Portugal SA (v nadaljevanju: IP), tej družbi dodeljuje cilja zmanjšanja števila nesreč in okoljske trajnosti, ki pomenita poseben namen CSR v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118. Poleg tega naj bi bila CSR lastni prihodek družbe IP. To podjetje naj bi tako financirali uporabniki nacionalnega cestnega omrežja, država pa samo podredno. Drugič, čeprav ne obstaja formalni mehanizem

prevalitve CSR, posebna davčna struktura te pristojbine dokazuje, da je ta pristojbina prevajena v maloprodajno ceno, tako da bi vračilo zneskov, ki jih je davčni zavezanec plačal iz naslova te pristojbine, ustrezalo položaju neupravičene obogatitve.

- 15 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali se s CSR uresničuje poseben namen v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, in poudarja, da se Sodišče o tem ni izrecno opredelilo. V zvezi s tem pojasnjuje, da se v skladu z zakonom št. 55/2007 s CSR prek uporabnikov nacionalnega cestnega omrežja in podredno Portugalske države zagotavlja financiranje dejavnosti oblikovanja, načrtovanja, gradnje, vzdrževanja, upravljanja, posodabljanja in širitve tega omrežja, za katero je bila koncesija podeljena družbi IP. Ta pristojbina naj bi bila tako lastni prihodek koncesionarja, ki mora uresničevati „cilja zmanjšanja števila nesreč in okoljske trajnosti“.
- 16 V tem okviru je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo – CAAD)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali je treba člen 1(2) Direktive [2008/118], zlasti zahtevo glede obstoja ‚posebnih namenov‘, razlagati tako, da je namen pristojbine izključno proračunske narave, kadar je bila po eni strani uvedena za financiranje javnega subjekta, ki je koncesionar nacionalnega cestnega omrežja, ob podaljšanju njegove koncesije in so mu prihodki od pobiranja pristojbine na splošno namenjeni, po drugi strani pa njena struktura ne odraža namena odvratanja od porabe?
2. Ali pravo Unije ter načeli zakonitosti in pravne varnosti dopuščajo, da nacionalni organi zavrnejo, sklicujoč se na neupravičeno obogatitev davčnega zavezanca, vračilo posrednih pristojbin, ki so v nasprotju z Direktivo [2008/118], kadar ne obstajajo posebne pravne določbe nacionalnega prava, ki bi to določale?
3. Ali pravo Unije dopušča nacionalnim organom, da pri utemeljevanju zavrnitve vračila posrednih pristojbin, ki so v nasprotju z Direktivo [2008/118], domnevajo prevalitev pristojbine in neupravičeno obogatitev davčnega zavezanca, s tem pa slednjemu naložijo breme dokazovanja njunega neobstoja?“

## **Vprašanja za predhodno odločanje**

### ***Prvo vprašanje***

- 17 Člen 99 Poslovnika Sodišča določa, da če je iz sodne prakse mogoče jasno sklepati, kakšen je odgovor na vprašanje, predloženo v predhodno odločanje, ali če odgovor na tako vprašanje ne dopušča nobenega razumnega dvoma, lahko Sodišče na predlog sodnika poročevalca in po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odloči z obrazloženim sklepom.
- 18 To določbo je treba uporabiti v okviru tega predloga za sprejetje predhodne odločbe.
- 19 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da se s pristojbino, od katere so prihodki na splošno namenjeni javnemu podjetju, ki je koncesionar nacionalnega cestnega omrežja, in katere struktura ne odraža namena odvratanja od porabe glavnih cestnih goriv, uresničujejo „posebni nameni“ v smislu te določbe.

- 20 Takoj je treba poudariti, da ta določba, katere namen je upoštevanje različnosti davčnih tradicij držav članic na tem področju in pogostosti uporabe posrednih davkov pri izvajanju neproračunskih politik, državam članicam omogoča, da poleg najnižje trošarine uvedejo druge posredne davke s posebnim namenom (sodbi z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, točka 58, in z dne 3. marca 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, točka 48).
- 21 V skladu z navedeno določbo lahko države članice pobirajo druge posredne davke na trošarinsko blago pod dvema pogojema. Prvič, taki davki se morajo pobirati za posebne namene in, drugič, ti davki morajo biti skladni z davčnimi pravili Unije, ki se uporabljajo za trošarino ali davek na dodano vrednost, glede določanja davčne osnove ter izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora, ta pravila pa ne vključujejo določb o oprostitvah.
- 22 Ta pogoja, katerih cilj je izogibanje dodatnim posrednim davkom, ki bi neupravičeno ovirali trgovino, sta, kot je razvidno iz besedila člena 1(2) Direktive 2008/118, kumulativna (glej sodbo z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, točka 36, in po analogiji sodbo z dne 25. julija 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, točka 36).
- 23 Glede prvega od navedenih pogojev – edinega, na katerega se nanaša prvo vprašanje za predhodno odločanje – je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je posebni namen v smislu te določbe tisti namen, ki ni zgolj proračunski (sodba z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, točka 37).
- 24 Vendar glede na to, da ima vsak davek nujno proračunski namen, zgolj okoliščina, da davek sledi proračunskemu cilju, ne more, ne da bi se členu 1(2) Direktive 2008/118 vzela vsa vsebina, zadostovati za izključitev tega, da bi se za ta davek lahko štelo, da ima tudi posebni namen v smislu te določbe (sodba z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, točka 38 in navedena sodna praksa).
- 25 Da bi se štelo, da ima poseben namen v smislu navedene določbe, mora biti torej cilj samega davka uresničitev zatrjevanega posebnega namena, tako da obstaja neposredna povezava med uporabo prihodkov in namenom zadevnega davka (glej v tem smislu sodbi z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, točka 41, in z dne 25. julija 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, točka 38).
- 26 Poleg tega, če bi vnaprej določen namen prihodka od davka za financiranje izvajanja pristojnosti organov države članice, ki so nanje prenesene, lahko pomenil okoliščino, ki jo je treba upoštevati pri ugotovitvi obstoja posebnega namena, tak namen, ki je le stvar notranje organizacije proračuna države članice, ne more biti zadosten pogoj v zvezi s tem, saj se lahko vsaka država članica ne glede na to, kateremu cilju sledi, odloči naložiti, da se prihodek od nekega davka nameni financiranju določenih izdatkov. V nasprotnem primeru bi se lahko vsak namen štel za poseben v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, kar bi usklajeni trošarini, uvedeni s to direktivo, odvzelo sleherni polni učinek in bi bilo v nasprotju z načelom, da je treba določbo o odstopanju, kakršna je navedeni člen 1(2), razlagati ozko (sodba z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 27 Nazadnje, glede na neobstoj takega vnaprej določenega namena se za pristojbino, ki se nanaša na trošarinsko blago, šteje, da ima poseben namen v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118 samo, če je ta pristojbina, kar zadeva njeno strukturo, zlasti glede predmeta obdavčenja ali davčne stopnje, zasnovana tako, da vpliva na ravnanje davkoplačevalcev, v smislu da omogoča uresničitev

navedenega posebnega namena, na primer z velikimi obdavčitvami proizvodov, z namenom odvratanja od njihove potrošnje (sodba z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, točka 42 in navedena sodna praksa).

- 28 Kadar je Sodišču predložen predlog za sprejetje predhodne odločbe, da bi se ugotovilo, ali se z obdavčitvijo, ki jo je uvedla država članica, uresničuje poseben namen v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, je njegova vloga bolj to, da nacionalnemu sodišču pojasni merila, ki mu bodo omogočila, da samo ugotovi, ali ta obdavčitev dejansko uresničuje ta namen, kot pa da bi Sodišče samo opravilo to oceno – zlasti zato, ker ni nujno, da ima za to na voljo vse potrebne podatke (glej po analogiji sodbi z dne 7. novembra 2002, Lohmann in Medi Bayreuth, od C-260/00 do C-263/00, EU:C:2002:637, točka 26, in z dne 16. februarja 2006, Proxxon, C-500/04, EU:C:2006:111, točka 23).
- 29 V obravnavani zadevi je treba poudariti, prvič, kot izhaja iz sodne prakse, omenjene v točki 26 tega sklepa, da čeprav vnaprej določena namembnost prihodka od CSR za financiranje splošnih pristojnosti koncesionarja nacionalnega cestnega omrežja, ki so nanj prenesene, lahko pomeni okoliščino, ki jo je treba upoštevati pri opredelitvi obstoja posebnega namena v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, taka namembnost sama po sebi ne more biti zadosten pogoj.
- 30 Drugič, da bi se lahko za CSR štelo, da se z njo uresničuje poseben namen v smislu te določbe, bi moral biti že njen sam namen zagotavljanje ciljev zmanjšanja števila nesreč in okoljske trajnosti, ki sta bila dodeljena koncesionarju nacionalnega cestnega omrežja. Za to bi šlo zlasti v primeru, če bi se moral prihodek iz te pristojbine obvezno porabiti za znižanje socialnih in okoljskih stroškov, ki so specifično povezani z uporabo tega omrežja, na katero je obračunana ta pristojbina. Tako bi bila dokazana neposredna povezava med porabo prihodkov in namenom zadevnega davka (glej v tem smislu sodbi z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, točka 30, in z dne 25. julija 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, točka 38).
- 31 Tretjič, drži, da – kot izhaja iz točke 14 tega sklepa – davčna uprava trdi, da obstaja povezava med namembnostjo prihodkov od CSR in posebnim namenom, zaradi katerega je bila uvedena ta pristojbina, ker uredba-zakon, s katero je bila koncesija za nacionalno cestno omrežje podeljena družbi IP, tej družbi nalaga obveznost, da si prizadeva za zmanjšanje števila nesreč na eni strani in za okoljsko trajnost na drugi.
- 32 Vendar, kot je bilo poudarjeno v točki 15 tega sklepa, iz predložitvene odločbe izhaja, da prihodek od pristojbine, obravnavane v postopku v glavni stvari, ni namenjen izključno financiranju dejavnosti, ki naj bi pomagale pri uresničevanju ciljev, navedenih v prejšnji točki tega sklepa. Prihodki od CSR so namreč širše namenjeni zagotavljanju financiranja dejavnosti oblikovanja, načrtovanja, gradnje, vzdrževanja, upravljanja, posodabljanja in širitve tega omrežja.
- 33 Četrto, cilja, dodeljena koncesionarju portugalskega nacionalnega cestnega omrežja, sta določena zelo splošno in na prvi pogled ne izražata resnične želje po odvratanju od uporabe bodisi tega omrežja bodisi glavnih cestnih goriv, kot so bencin, dizelsko gorivo ali utekočinjeni naftni plin (UNP) za avtomobile. V zvezi s tem je pomembno, da predložitveno sodišče v besedilu prvega vprašanja za predhodno odločanje poudarja, da so prihodki od pristojbine na splošno namenjeni koncesionarju nacionalnega cestnega omrežja in da struktura te pristojbine ne odraža namena odvratanja od kakršne koli porabe teh goriv.

- 34 Petič, predlog za sprejetje predhodne odločbe ne vsebuje elementov, na podlagi katerih bi bilo mogoče sklepati, da bi bila CSR v delu, ki bremeni uporabnike nacionalnega cestnega omrežja, kar zadeva njeno strukturo, oblikovana tako, da bi davčne zavezance odvrčala od uporabe tega omrežja ali jih spodbujala k ravnanju, katerega učinki bi bili manj škodljivi za okolje in bi lahko zmanjševali število nesreč.
- 35 Zato ob upoštevanju preverjanj, ki jih bo moralo predložitveno sodišče opraviti glede na navedbe v točkah od 29 do 34 tega sklepa, obeh posebnih namenov, na katera se sklicuje davčna uprava, da bi dokazala, da se s CSR uresničuje poseben namen v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, ni mogoče razlikovati od namena izključno proračunske narave (glej po analogiji sodbo z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, točke od 31 do 35).
- 36 Glede na zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 1(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da se s pristojbino, prihodki od katere so na splošno namenjeni javnemu podjetju, ki je koncesionar nacionalnega cestnega omrežja, in katere struktura ne odraža namena odvrčanja od porabe glavnih cestnih goriv, ne uresničujejo „posebni nameni“ v smislu te določbe.

### ***Drugo in tretje vprašanje***

- 37 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da nasprotuje temu, da lahko nacionalni organi svojo zavrnitev vračila posredne pristojbine, ki je v nasprotju z Direktivo 2008/118, obrazložijo z domnevo, da je bila ta pristojbina prevajena na tretje osebe in da je posledično davčni zavezanec neupravičeno obogatel.
- 38 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je pravica do vračila dajatev, ki jih je država članica pobrala v nasprotju z določbami Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki so davčnim zavezancem zagotovljene s temi določbami, kakor jih je razložilo Sodišče. Tako mora država članica načeloma dajatve, ki jih je pobrala v nasprotju s pravom Unije, povrniti na podlagi veljavnih nacionalnih postopkovnih pravil in ob spoštovanju načel enakovrednosti in učinkovitosti (glej v tem smislu med drugim sodbi z dne 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, točka 12, in z dne 1. marca 2018, Petrotel-Lukoil in Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, točka 32).
- 39 Za obveznost vračila dajatev, ki jih je država članica pobrala v nasprotju z določbami Unije, velja le ena izjema. Da ne bi prišlo do neupravičene obogatitve upravičencev, varstvo pravic, ki jih v zvezi s tem zagotavlja pravni red Unije, namreč načeloma izključuje vračilo davkov, carin in dajatev, pobranih v nasprotju s pravom Unije, če se dokaže, da je oseba, ki je zavezana plačati te dajatve, te dejansko prevajala na druge subjekte (glej v tem smislu sodbi z dne 14. januarja 1997, Comateb in drugi, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točka 21, in z dne 1. marca 2018, Petrotel-Lukoil in Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, točka 33).
- 40 Zato morajo nacionalni organi in sodišča zagotoviti spoštovanje prepovedi neupravičene obogatitve, tudi če to v nacionalnem pravu ni določeno.
- 41 V okoliščinah, kot so navedene v točki 39 tega sklepa, bremena neupravičeno pobrane dajatve ne nosi gospodarski subjekt, ki je davčni zavezanec, temveč ga nosi kupec, na katerega je bila dajatev prevajena. Zaradi tega bi vračilo zneska dajatve zavezancu, ki ga je že prejel od kupca, pomenilo dvojno plačilo, ki bi ga lahko označili kot neupravičeno obogatitev, ne da bi bile s tem odpravljene

posledice, ki jih je nezakonita dajatev povzročila kupcu (glej v tem smislu sodbi z dne 14. januarja 1997, Comateb in drugi, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točka 22, ter z dne 1. marca 2018, Petrotel-Lukoil in Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, točka 34).

- 42 Država članica zato lahko nasprotuje vračilu dajatve, ki je bila glede na pravo Unije pobrana neupravičeno, le če nacionalni organi dokažejo, da je celotno breme dajatve nosila oseba, ki ni davčni zavezanec, in da bi vračilo dajatve za tega davčnega zavezanca pomenilo neupravičeno obogatitev. Iz tega izhaja, da če je bil prevaljen samo del dajatve, morajo nacionalni organi vrniti samo neprevaljeni znesek (glej v tem smislu sodbe z dne 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, točka 13; z dne 14. januarja 1997, Comateb in drugi, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točki 27 in 28, ter z dne 2. oktobra 2003, Weber's Wine World in drugi, C-147/01, EU:C:2003:533, točka 94).
- 43 Ker ta izjema od načela vračila dajatev, ki so nezdružljive s pravom Unije, pomeni omejitev subjektivne pravice, ki izhaja iz pravnega reda Unije, jo je treba razlagati ozko, zlasti ob upoštevanju dejstva, da se s prevolitvijo dajatve na potrošnika ne izravnavajo nujno ekonomski učinki obdavčitve na davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbi z dne 2. oktobra 2003, Weber's Wine World in drugi, C-147/01, EU:C:2003:533, točka 95, in z dne 1. marca 2018, Petrotel-Lukoil in Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, točka 35).
- 44 Tudi če so v nacionalni zakonodaji posredne dajatve oblikovane tako, da se prevolijo na končnega potrošnika, in če so te posredne dajatve pri poslovanju običajno delno ali v celoti prevoljene, namreč ni mogoče na splošno trditi, da je dajatev v vseh primerih dejansko prevoljena. Dejanska – delna ali popolna – prevolitev je odvisna od več dejavnikov, ki spremljajo vsako poslovno transakcijo in zaradi katerih se ta razlikuje od drugih primerov v drugih okoliščinah. Zato je vprašanje prevolitve ali neprevolitve posredne dajatve v vsakem primeru dejansko vprašanje, za katero je pristojno nacionalno sodišče, ki prosto presoja dokaze, ki so mu predloženi (glej v tem smislu sodbi z dne 25. februarja 1988, Les Fils de Jules Bianco in Girard, 331/85, 376/85 in 378/85, EU:C:1988:97, točka 17, in z dne 2. oktobra 2003, Weber's Wine World in drugi, C-147/01, EU:C:2003:533, točka 96).
- 45 Vendar se ne sme sprejeti, da v primeru posrednih dajatev obstaja domneva, da je bila dajatev prevoljena, in da mora davčni zavezanec dokazati nasprotno. Enako velja tudi, če je moral davčni zavezanec v skladu z veljavno nacionalno zakonodajo dajatev vključiti v lastno ceno zadevnega proizvoda. Taka zakonska obveznost namreč ne omogoča domneve, da je bilo prevoljeno celotno breme dajatve, celo v primeru, ko bi kršitev take obveznosti pripeljala do sankcije (sodba z dne 14. januarja 1997, Comateb in drugi, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točki 25 in 26).
- 46 Pravo Unije tako izključuje uporabo vsakršne domneve ali dokaznega pravila, ki bi zadevnemu gospodarskemu subjektu nalagalo breme, da dokaže, da neupravičeno plačane dajatve niso bile prevoljene na druge osebe, in bi mu preprečevalo predložitev dokazov za izpodbijanje domnevne prevolitve (sodba z dne 21. septembra 2000, Michailidis, C-441/98 in C-442/98, EU:C:2000:479, točka 42).
- 47 Poleg tega tudi v primeru, ko je dokazano, da je bilo breme neupravičene dajatve prevoljeno na tretje osebe, vračilo te dajatve gospodarskemu subjektu ne povzroči nujno njegove neupravičene obogatitve, saj mu vključitev zneska navedene dajatve v obstoječe cene lahko povzroči škodo, povezano z zmanjšanjem obsega prodaje (glej v tem smislu sodbi z dne 14. januarja 1997, Comateb in drugi, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točke od 29 do 32, ter z dne 6. septembra 2011, Lady & Kid in drugi, C-398/09, EU:C:2011:540, točka 21).

- 48 V teh okoliščinah je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da nasprotuje temu, da lahko nacionalni organi svojo zavrnitev vračila posredne pristojbine, ki je v nasprotju z Direktivo 2008/118, obrazložijo z domnevo, da je bila ta pristojbina prevaljena na tretje osebe in da je posledično davčni zavezanec neupravičeno obogatel.

### **Stroški**

- 49 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) sklenilo:

1. Člen 1(2) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS je treba razlagati tako, da se s pristojbino, prihodki od katere so na splošno namenjeni javnemu podjetju, ki je koncesionar nacionalnega cestnega omrežja, in katere struktura ne odraža namena odvracanja od porabe glavnih cestnih goriv, ne uresničujejo „posebni nameni“ v smislu te določbe.
2. Pravo Unije je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da lahko nacionalni organi svojo zavrnitev vračila posredne pristojbine, ki je v nasprotju z Direktivo 2008/118, obrazložijo z domnevo, da je bila ta pristojbina prevaljena na tretje osebe in da je posledično davčni zavezanec neupravičeno obogatel.

Podpisi