

Predmet C-711/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

31. prosinca 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Nejvyšší správní soud (Češka Republika)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

16. prosinca 2020.

Tužitelj:

TanQuid Polska Sp. z o. o.

Tuženik:

Generální ředitelství cel

Predmet glavnog postupka

Predmet glavnog postupka jest žalba u kasacijskom postupku koju je podnijelo Generální ředitelství cel (Središnja carinska uprava, Češka Republika, u daljnjem tekstu: tuženik) protiv presude Krajskog suda v Českých Budějovicích (Okružni sud u Českim Budějovicama, Češka Republika) od 12. rujna 2018. (u daljnjem tekstu: presuda Krajskog suda (Okružni sud)) kojom su poništene tuženikove odluke (u daljnjem tekstu: pobijane odluke) u kojima je tuženik utvrdio da je društvo TanQuid Polska, Sp. z o. o. (u daljnjem tekstu: tužitelj), kao držatelj trošarinskog skladišta, povrijedio sustav odgode plaćanja trošarine te mu je naložio plaćanje trošarine.

Prethodna pitanja

1. Kreću li se proizvodi koji podliježu trošarinama unutar sustava odgode plaćanja trošarine u smislu članka 4. točke (c) Direktive Vijeća 92/12/EEZ u situaciji u kojoj je carinski ured države članice pristao na kretanje proizvoda unutar sustava odgode plaćanja trošarine od trošarinskog skladišta do

registriranog gospodarskog subjekta sa sjedištem u drugoj državi članici, a da pritom nisu objektivno ispunjeni uvjeti za kretanje proizvoda unutar sustava odgode plaćanja trošarine jer je u naknadnom postupku dokazano da registrirani gospodarski subjekt nije znao za kretanje proizvoda zbog prijave trećih osoba?

2. Protivi li se pružanje jamstva za trošarine u smislu članka 15. stavka 3. Direktive Vijeća 92/12/EEZ koje je izdano u svrhu koja nije kretanje robe unutar sustava odgode plaćanja trošarina između trošarinskog skladišta i registriranog gospodarskog subjekta sa sjedištem u drugoj državi članici pravilnom početku kretanja unutar sustava odgode plaćanja trošarina, ako je pružanje jamstva navedeno u dokumentima koji prate kretanje proizvoda unutar sustava odgode plaćanja trošarina do registriranog gospodarskog subjekta i potvrdilo ga je carinsko tijelo države članice?

Navedene odredbe prava Unije

Članak 4. točka (c), članak 6. stavak 1. točka (a), članak 13. točka (a), članak 15. stavci 3. i 4., članak 20. stavak 1. Direktive Vijeća 92/12/EEZ o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (u daljnjem tekstu: Direktiva).

Relevantne odredbe nacionalnog prava

U skladu s člancima 25., 26. i 28. Zakona č. 353/2003 Sb., o spotrebních daních (Zakon br. 353/2003 o trošarinama, u daljnjem tekstu: Zakon o trošarinama), odabrani proizvodi mogu se kretati između država članica unutar sustava odgode plaćanja trošarine samo s pratećim dokumentom, pri čemu do povrede tog sustava dolazi, među ostalim, u slučaju kada se ti proizvodi ne isporuče ovlaštenom primatelju u određenom roku.

Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Tužitelj je poljsko trgovačko društvo koje je držatelj trošarinskog skladišta u Poljskoj iz kojeg su mineralna ulja (odabrani proizvodi) koja podliježu trošarinama u prosincu 2009. i siječnju 2010. otpremljena ovlaštenom primatelju, češkom društvu EKOL GAS PB, s.r.o. (u daljnjem tekstu: društvo EKOL GAS).
- 2 Međutim, kao što to proizlazi iz dokaza, društvo EKOL GAS nikada nije poslovalo s tužiteljem i zanijkalo je da je s potonjim bilo u ikakvom kontaktu. Društvo EKOL GAS, kao registrirani gospodarski subjekt, ništa nije znalo o tome da su mu trebali biti isporučeni proizvodi unutar sustava odgode plaćanja trošarine.
- 3 Nadležni češki carinski ured utvrdio je da su podaci iz pratećih dokumenata od 5. siječnja 2010. lažni te da 38 pratećih dokumenata koje je dostavio poljski

carinski ured i koji predstavljaju osnovu za otpremu mineralnih ulja iz tužiteljeva trošarinskog skladišta nije podneseno češkom carinskom uredu, što predstavlja povredu zakona. Krivotvoreni su otisci pečata češkog carinskog ureda kojima je potvrđeno 35 pratećih dokumenata. Otisci pečata koji su korišteni u transportu nisu odgovarali pečatima društva EKOL GAS.

- 4 Društvo EKOL GAS, kao ovlašteni primatelj, nije primilo mineralna ulja otpremljena iz tužiteljeva trošarinskog skladišta u određenom roku i na određenom mjestu, nego su dostavljena nepoznatoj osobi na državnom području Češke Republike kao rezultat prijave trećih osoba koje su se predstavljale kao predstavnici društva EKOL GAS bez njegova znanja.
- 5 Nadležni češki carinski ured smatra da je tužitelj povrijedio sustav odgode plaćanja trošarine zbog toga što su odabrani proizvodi isporučeni u Češku Republiku i nije ih primio ovlašteni primatelj koji bi zatim prijavio i platio trošarinu te je stoga na temelju odluke o utvrđivanju iznosa porezne obveze od 3. ožujka 2016. naložio tužitelju plaćanje trošarine u ukupnom iznosu od 10 207 850 čeških kruna.
- 6 Tužitelj je protiv tih odluka o utvrđivanju iznosa porezne obveze podnio žalbu koju je tuženik odbio u pobijanim odlukama. Međutim, na temelju presude Krajskog suda (Okružni sud) te su odluke poništene, a predmet je vraćen na ponovno odlučivanje. Tuženik je protiv te presude podnio žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev.

Presuda Krajskog suda (Okružni sud)

- 7 Krajský soud (Okružni sud) smatra da nije ispunjen temeljni uvjet za kretanje mineralnih ulja unutar sustava odgode plaćanja trošarine prema kojem se kretanje treba odvijati između subjekata utvrđenih zakonom. U ime društva EKOL GAS bez njegova su znanja postupale treće osobe koje nisu bile ovlašteni primatelj, što je istovjetno situaciji u kojoj primatelj odabranih proizvoda koji je prijavljen u pratećim dokumentima nema odgovarajuću ovlast. Situacija o kojoj je riječ u ovom predmetu različita je od situacije u kojoj dolazi do povrede uvjetâ tijekom formalno i materijalno pravilno započetog kretanja mineralnih ulja unutar sustava odgode plaćanja trošarine (na primjer, u obliku nepoštovanja određenog roka za kretanje odabranih proizvoda). Stoga situaciju o kojoj je riječ u ovom predmetu treba smatrati puštanjem u slobodni promet u smislu Zakona o trošarinama.
- 8 Krajský soud (Okružni sud) istaknuo je slične zaključke poljskog carinskog ureda koji je u odluci od 26. listopada 2015. u pogledu isporuka mineralnog ulja naložio plaćanje trošarine društvu BM Reflex, Sp. z o. o. (u daljnjem tekstu: društvo BM Reflex) kao vlasniku proizvoda koji se kreću, a ne tužitelju. Poljski carinski ured smatra da uvjeti za kretanje unutar sustava odgode plaćanja trošarine nisu ispunjeni jer i. u pratećim dokumentima nije dokumentiran stvarni tijek transakcije i ii. jamstvo koje je pružilo društvo J&S ENERGY S.A (u daljnjem tekstu: društvo J&S ENERGY) kao jamstvo za trošarine obuhvaćalo je samo

kretanje između trošarinskih skladišta i stoga isporuke nisu bile uključene u jamstvo za trošarine. Stoga taj ured smatra da trošarinu treba platiti društvo BM Reflex, a ne tužitelj.

Glavni argumenti stranaka u sporu

- 9 Tužitelj tvrdi da nisu ispunjeni formalni uvjeti za kretanje unutar sustava odgode plaćanja trošarine jer se ne može utvrditi da su odabrani proizvodi bili namijenjeni primatelju prijavljenom u dokumentima koji moraju biti ne samo formalno točni, nego i u skladu s činjeničnim stanjem. To nije bio slučaj u navedenom primjeru jer, objektivno, nije postojala druga strana, odnosno ovlašteni primatelj. U svojstvu primatelja djelovale su nepoštene fizičke osobe kojima nije dodijeljeno ovlaštenje za primanje odabranih proizvoda i koje su od početka cjelokupnog kretanja postupale s namjerom da na navedene dokumente stave krivotvorene pečate. Osim toga, nije položeno jamstvo za trošarine koje predstavlja formalni uvjet početka kretanja unutar sustava odgode plaćanja trošarine. Stoga tu situaciju treba smatrati kretanjem odabranih proizvoda puštenih u slobodan promet u drugoj državi članici.
- 10 Tuženik se ne slaže sa zaključkom da su odabrani proizvodi otpremljeni i isporučeni u Češku Republiku u slobodnom prometu. Početak kretanja odabranih proizvoda unutar sustava odgode plaćanja trošarine ne zahtijeva pristanak ni potvrdu ovlaštenog primatelja. Pristanak u obliku pečata i potpisa ovlaštene osobe zahtijeva se samo radi pravilnog završetka kretanja unutar sustava odgode plaćanja trošarine, što također predstavlja razlog za objektivnu odgovornost pošiljatelja odabranih proizvoda za povredu tog sustava.
- 11 Carinska tijela ne ispituju točnost, samo provjeravaju jesu li ispunjena sva polja pratećeg dokumenta i imaju li trošarinsko skladište pošiljatelja i ovlašteni primatelj sva potrebna odobrenja. Ako je to slučaj, a istodobno je položeno jamstvo za trošarine u skladu sa Zakonom o trošarinama, carinska tijela odobravaju početak takvog kretanja. U situaciji u kojoj je kao primatelj naveden subjekt koji ima valjano odobrenje, kretanje započinje neovisno o tome je li pošiljatelj naveo taj subjekt greškom ili namjerno ili pak zna li primatelj za to kretanje ili ne.
- 12 U slučaju isključenja robe iz sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s člankom 15. stavkom 4. Direktive, čak i ako kasnija potvrda dokumenta predstavlja prijevaru, posljedice utvrđenog isključenja iz sustava odgode plaćanja trošarine snosi trošarinsko skladište koje šalje robu i koje je dužno prije početka kretanja osigurati jamstvo za slučaj takve situacije jer je tijekom cijelog kretanja odgovoran za isporuku odabranih proizvoda sve dok ih ovlašteni primatelj iz pratećeg dokumenta pravilno ne primi.

Analiza prethodnih pitanja

- 13 Sud koji je uputio zahtjev općenito podsjeća na cilj Direktive koji se sastoji od izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i neometanja slobodnog kretanja unutar Unije te upućuje na sudsku praksu Unije prema kojoj robu treba oporezivati u mjestu njezine konačne potrošnje, a obveza obračuna trošarina mora biti ista u svim državama članicama kako bi se osiguralo uspostavljanje i funkcioniranje unutarnjeg tržišta¹.
- 14 Ako se u ovom predmetu ne ispune uvjeti za početak kretanja unutar sustava odgode plaćanja trošarine, proizvodi se u trenutku stvarnog otpuštanja iz skladišta puštaju u nacionalnu potrošnju² te ih stoga treba oporezivati u Poljskoj. Ako se ti uvjeti ne ispune, započinje se postupak kretanja između država članica, a ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta podliježe oporezivanju u Češkoj Republici u slučaju kasnijeg utvrđenja povrede tog sustava.
- 15 Budući da u postupku kretanja odabranih proizvoda unutar sustava odgode plaćanja trošarine postoji povećana opasnost od izbjegavanja nadzora poreznih tijela, navedeni sustav zahtijeva da se ispune tri uvjeta: i. kretanje se treba odvijati između ovlaštenih subjekata (ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta i registrirani primatelj), ii. proizvodi se trebaju kretati zajedno s pratećim dokumentom (vidjeti obrazloženje Direktive) i iii. potrebno je pružiti jamstvo u skladu s člankom 13. točkom (a) Direktive.
- 16 U ovom je predmetu ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta imao odobrenje za trošarinsko skladište i sam je utvrdio uvjete kretanja te je pritom kao primatelja naveo društvo EKOL GAS, odnosno registrirani gospodarski subjekt. Sud koji je uputio zahtjev smatra da kretanje započinje ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta jer upravo on ispunjava dio A pratećeg dokumenta.
- 17 U skladu s presudom Suda od 2. srpnja 2016., *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta objektivno je odgovoran za sve povrede kretanja unutar sustava odgode plaćanja trošarine u mjestu u kojem je došlo do povrede sustava ili nepravilnosti. Navedena odgovornost prestaje tek u trenutku u kojem registrirani gospodarski subjekt dokumentira primitak isporuke proizvodâ (članak 15. stavak 4. Direktive). On zatim ispunjava dio C pratećeg dokumenta u kojem se zahtijeva potpis i pečat. Stoga se primatelj uključuje u transakciju tek na samom kraju, što potvrđuje i članak 19. stavak 2. Direktive. Za početak kretanja stoga se ne zahtijeva njegovo sudjelovanje.
- 18 Carinska tijela provjeravaju odvija li se kretanje između ovlaštenih subjekata i je li položeno jamstvo za plaćanje trošarine, odnosno ispituju samo ispunjenje

¹ Presude Suda od 30. svibnja 2013., *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, t. 22. i 23. i od 18. prosinca 2007., *Pipeline Méditerranée and Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, t. 22.

² Vidjeti članak 6. stavak 1. točku (a) u vezi s člankom 4. točkom (c) Direktive.

formalnih uvjeta, i prenose na ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta odgovornost za provjeru je li registrirani gospodarski subjekt (primatelj) stvarno primio robu³. Nakon toga odobravaju početak kretanja. Stoga se sustavom odgode plaćanja trošarine dopušta nadzor uvoza proizvoda koji podliježu trošarinama, a ne stvaraju se prepreke da carinske vlasti provode meritorne kontrole dokumenata, što je u skladu s ciljem Direktive.

- 19 Činjenica da carinska tijela provjeravaju točnost podataka samo na formalnoj razini proizlazi i iz novijeg zakonodavstva Unije⁴ i odredbi poljskog prava⁵. Na početak kretanja unutar sustava odgode plaćanja trošarine ne može utjecati naknadno utvrđenje da su se treće osobe predstavljale kao zastupnici registriranog gospodarskog subjekta. Stoga do puštanja u nacionalnu potrošnju može doći samo ako nisu ispunjeni uvjeti za početak kretanja, ali u njih se ne može uključiti pristanak registriranog gospodarskog subjekta.
- 20 Sudska praksa Suda dosad se nije bavila u tom pogledu prijevarama koje se odnose na sustav odgode plaćanja trošarine. Određene sličnosti ima predmet u kojem je donesena presuda od 12. prosinca 2002. *Cipriani*, C-395/00, EU:C:2002:751. U navedenom su predmetu krivotvoreni pečati carinskih tijela kojima se potvrđuje da je roba napustila područje Europske unije već na početku kretanja. Međutim, u tužiteljevu slučaju krivotvoreni su pečati registriranog gospodarskog subjekta i to tek u trenutku u kojem je trebalo završiti kretanje robe. Osim toga, u navedenom predmetu nije postojao konkretan registrirani gospodarski subjekt ni ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta u drugoj državi članici kojem je trebala biti isporučena roba. Riječ je bila samo o tome da su jedna ili više država članica prevozile proizvode namijenjene izvozu u zemlje izvan Unije. Bit spora, odnosno problematika prava obrane, također je bila drukčija.
- 21 Sljedeće pitanje koje je razmatrao sud koji je uputio zahtjev jest priroda i svrha jamstva⁶ položenog u svrhu osiguranja plaćanja trošarina. Jamstvo je položilo poljsko društvo J&S ENERGY. Iz spisâ predmeta proizlazi da je to jamstvo položeno kako bi se osiguralo kretanje odabranih proizvoda unutar sustava odgode plaćanja trošarine od trošarinskog skladišta tužitelja do društva EKOL GAS. Međutim, tužitelj je osporavao tu svrhu polaganja jamstva i tvrdi da nije položeno osiguranje za kretanje odabranih proizvoda unutar sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s člankom 15. stavkom 3. Direktive jer je položeno jamstvo

³ Sud je presudio da se od poreznog obveznika može opravdano zahtijevati da osigura da transakcija u kojoj sudjeluje ne podrazumijeva njegovo sudjelovanje u poreznoj utaji (presuda od 21. veljače 2008., *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, t. 24.) te je taj zaključak u pogledu trošarina i Direktive primijenio i u prethodno navedenoj presudi C-81/15.

⁴ Vidjeti članak 20. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. studenoga 2008.

⁵ Članci 41. i 41.a Ustawe z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Zakonu o trošarinama od 6. prosinca 2008.), Dz.U. iz 2009., br. 3., poz. 11.

⁶ Vidjeti točku 19. obrazloženja prethodno navedene Direktive 2008/118.

obuhvaćalo samo prijevoz između trošarinskih skladišta, a ne i kretanje do registriranog gospodarskog subjekta.

- 22 Jamstvo za plaćanje trošarine vrijedi u svim državama članicama Unije kroz koje se kreću proizvodi (vidjeti članak 15. stavak 3. Direktive). Stoga sud koji je uputio zahtjev smatra da carinska tijela druge države članice ne mogu ispitivati uzroke osiguranja ni vjerodostojnost podataka u pratećim dokumentima.
- 23 Poljska carinska tijela dopustila su na temelju podataka iz pratećih dokumenata i primljenog jamstva u ovom predmetu kretanje proizvodâ unutar sustava odgode plaćanja trošarine do registriranog gospodarskog subjekta i time izjavila da su ispunjeni svi prethodno navedeni uvjeti sustava odgode plaćanja trošarine. Na tome se temeljilo uvjerenje tužitelja i čeških carinskih tijela da je jamstvo plaćeno i da su ispunjeni uvjeti sustava odgode plaćanja trošarine. Međutim, u kasnijoj fazi postupka (nakon sudskog nadzora koji su proveli poljski upravni sudovi), poljska carinska tijela obustavila su porezni postupak utvrđivanja iznosa trošarine jer su smatrala da nisu ispunjeni uvjeti sustava odgode plaćanja trošarine s obzirom na to da, među ostalim, nije položeno jamstvo kojim se osigurava prijevoz proizvodâ do registriranog gospodarskog subjekta.
- 24 Međutim, u trenutku u kojem se roba našla na državnom području Češke Republike jamstvo je već bilo uplaćeno, a nacionalna su carinska tijela, u skladu s načelom pravne sigurnosti i povjerenja u pravilan tijek postupka poljskih carinskih tijela, pretpostavila da je ono pravilno. Stoga su poljska carinska tijela stvorila situaciju koja nije predviđena Direktivom ni Zakonom o trošarinama. Sud koji je uputio zahtjev smatra da bi prihvaćanje takvog postupka poljskih carinskih tijela i opterećivanje stranaka u glavnom postupku njegovim posljedicama predstavljalo povredu načela vladavine prava. Nepriznavanje čeških carinskih tijela da je kretanje unutar sustava odgode plaćanja trošarine pravilno započeto zbog nepravilno položenog jamstva bilo bi protivno ciljevima Direktive i načelima Unije u pogledu lojalne suradnje i pravne sigurnosti.
- 25 Stoga u slučaju obaju postavljenih pitanja nisu ispunjeni uvjeti iz sudske prakse Unije da se Sudu ne uputi zahtjev za prethodnu odluku.