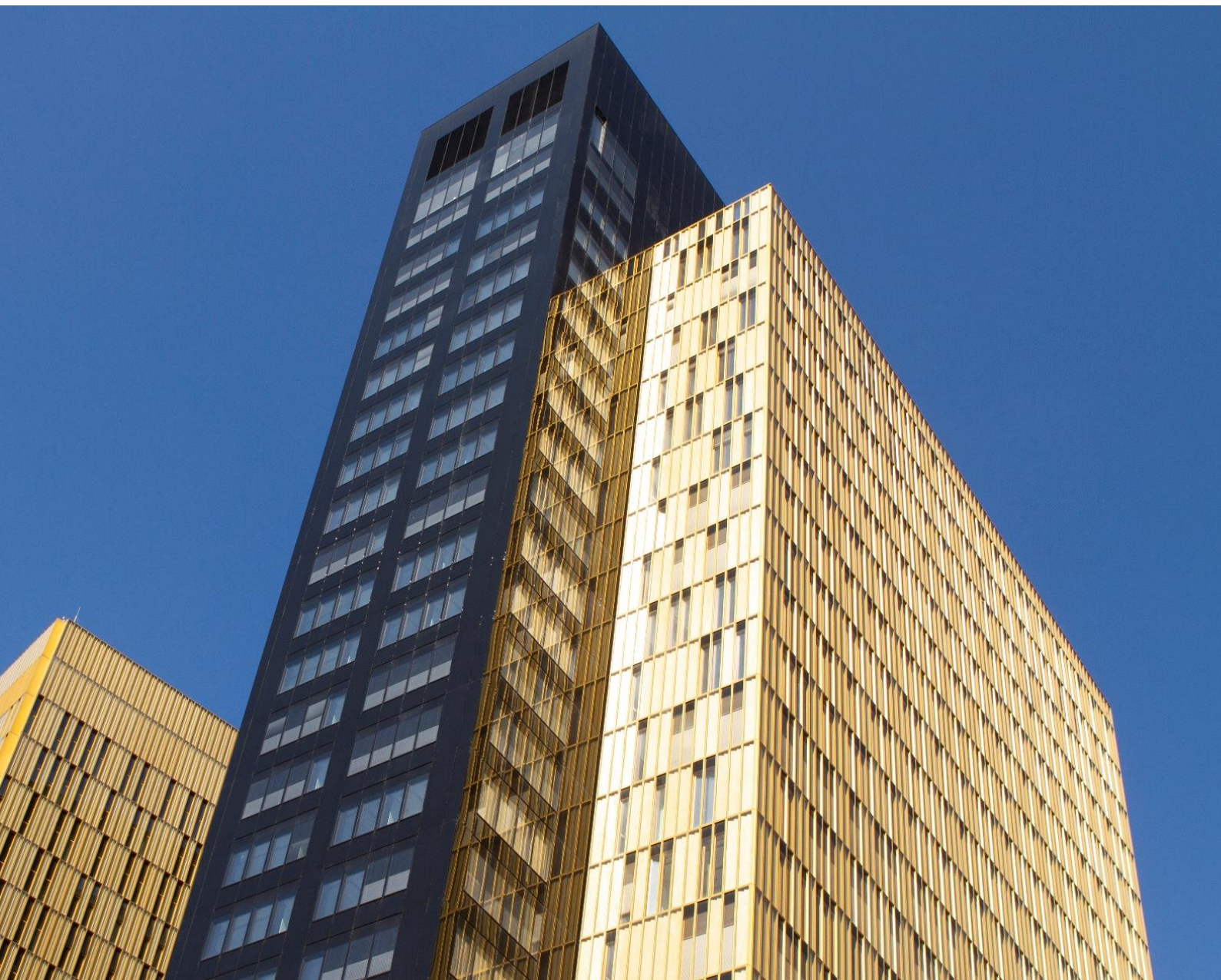




# Tematski prikaz Trošarine



## Predgovor

Trošarine su neizravni porezi koji se temelje na potrošnji ili upotrebi određenih proizvoda. Za razliku od poreza na dodanu vrijednost (PDV), koji je opći porez *ad valorem*, trošarine su dvostruko posebni porezi, u smislu da se primjenjuju samo na određene proizvode, odnosno na alkoholna pića, prerađeni duhan i energente, te se ne temelje na vrijednosti tih proizvoda, nego na količinama potrošenih proizvoda (litre alkohola ili goriva, broj cigareta itd.).

Kako bi se osiguralo pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta i izbjeglo narušavanje tržišnog natjecanja unutar Unije, trošarine su usklađene na razini Unije, u skladu s člankom 113. Ugovora o funkcioniranju Europske unije.

Tako su sredinom 1990-ih donesene odredbe sekundarnog prava, koje su kasnije preinačene potkraj 2000-ih. U tom se pogledu određenim direktivama usklađuju porezne osnovice (utvrđivanje skupina proizvoda i načina izračuna trošarina, primjerice po hektolitr, stupnju jakosti alkohola, broju komada itd., kao i eventualnih oslobođenja) i najniže stope koje se primjenjuju na različite vrste proizvoda o kojima je riječ. Općom direktivom uređuje se pak zajednički sustav primjenjiv na proizvodnju, držanje i kretanje tih proizvoda.

Sud je u više navrata imao priliku odlučivati o aspektima funkcioniranja aranžmanâ za trošarine u pogledu posebnih načina oporezivanja proizvoda o kojima je riječ, ali i u pogledu zajedničkog sustava držanja i kretanja tih proizvoda.

Tako je Sud, u predmetima koji su često bili tehničke prirode, pojasnio opseg područja primjene trošarina kako bi u svakom slučaju zasebno utvrdio oporezuju li se određeni proizvodi. U više navrata odlučio je i o strukturi tih poreza, osobito u pogledu primjene različitih stopa i oslobođenja predviđenih propisima.

Sud je u svojoj opsežnoj sudskoj praksi razmatrao i pravila o obvezi obračuna i plaćanju trošarina.

Osim samih trošarina, Sud je utvrdio i uvjete u kojima države članice trošarinsku robu mogu oporezivati drugim neizravnim porezima.

## Popis relevantnih akata

### Opći aranžmani za trošarinsku robu

**Direktiva Vijeća 92/12/EEZ** od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o držanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL 1992., L 76, str. 1.)

**Direktiva Vijeća 92/108/EEZ** od 14. prosinca 1992. o izmjeni Direktive 92/12/EEZ o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o držanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda i izmjeni Direktive 92/81/EEZ (SL 1992., L 390, str. 124.)

**Direktiva Vijeća 96/99/EZ** od 30. prosinca 1996. o izmjeni Direktive 92/12/EEZ o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o držanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL 1997., L 8, str. 12.)

**Direktiva 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.)

**Uredba Komisije (EEZ) br. 3649/92** od 17. prosinca 1992. o pojednostavljenom pratećem dokumentu za prijevoz unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarini, koji su stavljeni u promet radi potrošnje u državi članici otpreme (SL 1992., L 369, str. 17.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 18.)

### Posebni aranžmani za trošarinsku robu

**Direktiva Vijeća 95/59/EZ** od 27. studenoga 1995. o porezima, osim poreza na promet, koji utječu na potrošnju prerađenog duhana (SL 1995., L 291, str. 40.)

**Direktiva Vijeća 2011/64/EU** od 21. lipnja 2011. o strukturi i stopama trošarine koje se primjenjuju na prerađeni duhan (SL 2011., L 176, str. 24.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 63., str. 313.)

**Direktiva Vijeća 92/83/EEZ** od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na alkohol i alkoholna pića (SL 1992, L 316, str. 21.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 8.)

**Direktiva Vijeća 92/84/EEZ** od 19. listopada 1992. o usklađivanju stopa trošarina na alkohol i alkoholna pića (SL 1992., L 316, str. 29.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2, str. 15.)

**Direktiva 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., L 90328)

**Direktiva Vijeća 92/81/EEZ** od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na mineralna ulja (SL 1992., L 316, str. 12.)

**Direktiva Vijeća 92/82/EEZ** od 19. listopada 1992. o usklađivanju stopa trošarina na mineralna ulja (SL 1992., L 316, str. 19.)

### Carinski propisi

**Uredba Vijeća (EEZ) br. 2913/92** od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1992., L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.)

**Uredba Komisije (EEZ) br. 2454/93** od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1993., L 253, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 1., str. 3.)

**Uredba (EZ) br. 955/1999** Europskog parlamenta i Vijeća od 13. travnja 1999. o izmjeni Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 u pogledu postupka vanjskog provoza (SL 1999., L 119, str. 1.)

**Uredba Komisije (EZ) br. 1662/1999** od 28. srpnja 1999. o izmjeni Uredbe (EEZ) br. 2454/93 o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1999., L 197, str. 25.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 15., str. 120.)

**Uredba Vijeća (EEZ) br. 2658/87** od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi (SL 1987., L 256, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 12., str. 3.)

**Uredba Komisije (EEZ) br. 2587/91** od 26. srpnja 1991. o izmjeni Priloga I. Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87 o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi (SL 1991., L 259, str. 1.)

### Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost

**Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ** od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.)

### **Uzajamna pomoć kod naplate određenih poreznih potraživanja**

**Direktiva Vijeća 76/308/EEZ** od 15. ožujka 1976. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih uz određene takse, trošarine, poreze i druge mjere (SL 1976., L 73, str. 18.)



## Sadržaj

|                                                                                                          |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| PREDGOVOR .....                                                                                          | 3  |
| POPIS RELEVANTNIH AKATA .....                                                                            | 4  |
| I. USKLAĐIVANJE POREZNIH OSNOVICA I STOPA PRIMJENJIVIH NA TROŠARINSKU ROBU.....                          | 8  |
| 1. Usklađivanje trošarina na prerađeni duhan.....                                                        | 8  |
| 1.1. Područje primjene trošarina na prerađeni duhan .....                                                | 8  |
| 1.2. Struktura trošarina koje se primjenjuju na prerađeni duhan .....                                    | 10 |
| 2. Usklađivanje trošarina na alkoholna pića.....                                                         | 12 |
| 2.1. Područje primjene trošarina na alkoholna pića .....                                                 | 12 |
| 2.2. Struktura trošarina koje se primjenjuju na alkoholna pića .....                                     | 18 |
| 3. Usklađivanje trošarina na energente .....                                                             | 24 |
| 3.1. Područje primjene trošarina za energente .....                                                      | 24 |
| 3.2. Struktura trošarina koje se primjenjuju na energente.....                                           | 29 |
| II. USKLAĐIVANJE PRAVILÂ O OBVEZI OBRAČUNA I PLAĆANJU TROŠARINA.....                                     | 31 |
| 1. Obveza obračuna trošarina .....                                                                       | 31 |
| 1.1. Obveza obračuna u slučaju otpuštanja trošarinske robe iz sustava odgode<br>plaćanja trošarina ..... | 33 |
| 1.2. Obveza obračuna u slučaju da je trošarinsku robu nabavila fizička osoba.                            | 41 |
| 2. Plaćanje trošarina .....                                                                              | 46 |
| III. NEIZRAVNI POREZI OSIM TROŠARINA KOJI SE PRIMJENJUJU NA TROŠARINSKU ROBU.....                        | 51 |

## I. Usklađivanje poreznih osnovica i stopa primjenjivih na trošarinsku robu

### 1. Usklađivanje trošarina na prerađeni duhan

#### 1.1. Područje primjene trošarina na prerađeni duhan

*Presuda od 6. travnja 2017., Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))*

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2011/64/EU – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Članak 5. stavak 1. točka (a) – Pojmovi ‚duhan za pušenje‘, ‚duhan koji je rezan ili na drugi način usitnjen‘ i ‚industrijska obrada‘“*

Carinski ured pokrajine Južne Češke (Republika Češka) naložio je zapljenu određenog broja proizvoda u posjedu društva Eko-Tabak zato što je riječ o duhanu za pušenje u smislu nacionalnog Zakona o trošarinama te se posljedično na njih primjenjivala trošarina.

Eko-Tabak podnio je tužbu protiv te odluke Krajskom sudu v Českých Budějovicích (Regionalni sud u Českim Budějovicama, Republika Češka) u kojoj tvrdi da je definicijom pojma duhan za pušenje u nacionalnom zakonu prekomjerno proširen popis prerađenih duhanskih proizvoda predviđen u Direktivi 2011/64. Naime, Eko-Tabak smatra da njegov proizvod, odnosno osušene, plosnate, nepravilne, djelomično rascjepkane listove duhana na koje se primijenio postupak primarnog sušenja i naknadnog kontroliranog vlaženja te koji sadržavaju glicerol, još treba obraditi kako bi ga se moglo pušiti (jednostavan postupak obrade drobljenjem ili ručnim rezanjem tih listova). Stoga nije riječ o duhanu za pušenje.

Nakon što je tužba Eko-Tabaka odbijena, to je društvo podnijelo žalbu Nejvyššiemu správnému soudu (Vrhovni upravni sud, Republika Češka). Taj sud dvoji u pogledu toga jesu li proizvodi poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku prerađeni duhanski proizvodi na koje se primjenjuje Direktiva 2011/64. U slučaju niječnog odgovora na to pitanje, želi znati protivni li se člancima 2. i 5. navedene direktive to da država članica primijeni trošarinu na takve proizvode.

Sud smatra da članak 2. stavak 1. točku (c) i članak 5. stavak 1. Direktive 2011/64 treba tumačiti na način da su osušeni, plosnati, nepravilni, djelomično rascjepkani listovi duhana na koje se primijenio postupak primarnog sušenja i naknadnog kontroliranog vlaženja, koji sadržavaju glicerol i koji su prikladni za pušenje nakon jednostavnog postupka obrade drobljenjem ili ručnim rezanjem, obuhvaćeni pojmom „duhan za pušenje“ u smislu tih odredbi.

Naime, iz sadržaja članka 5. stavka 1. točke (a) te direktive proizlazi da se njime zahtijeva poštovanje dvaju kumulativnih uvjeta, odnosno, s jedne strane, da duhan bude rezan ili



na drugi način usitnjen, svinut ili prešan u blokove te, s druge strane, da bude prikladan za pušenje bez daljnje industrijske obrade.

U tom pogledu, u nedostatku definicije pojmova „rezan” i „usitnjen” u toj direktivi, kako bi se odredio njihov doseg, treba uputiti na njihov opći i općeprihvaćeni smisao. Naime, ti pojmovi, čije je uobičajeno značenje osobito široko, posebno označavaju, kad je riječ o prvom, rezultat postupka koji uključuje uklanjanje dijela ili komada nečega instrumentom za rezanje, a kad je riječ o drugom, rezultat postupka koji se sastoji od razdvajanja ili podjele nečega.

Posljedično, s obzirom na to da se proizvodi koji su predmet glavnog postupka, prema naznakama koje je pružio sud koji je uputio zahtjev, sastoje od djelomično rascjepkanih listova duhana, te proizvode treba smatrati duhanom koji je rezan ili na drugi način usitnjen u smislu članka 5. stavka 1. točke (a) Direktive 2011/64.

Kad je riječ o pojmu „industrijska obrada”, upotrijebljenom u članku 5. stavku 1. točki (a), taj pojam odnosi se općenito na obradu, obično značajnu, prema standardiziranom postupku od sirovine u materijalna dobra.

Iz sudske prakse Suda u biti proizlazi da jednostavni postupci kojima se nedovršeni duhanski proizvod želi učiniti prikladnim za pušenje, poput umetanja smotuljka duhana u omot za cigaretu, ne predstavljaju „industrijsku obradu”.

U tim okolnostima, treba smatrati da je prikladan za pušenje bez daljnje „industrijske obrade” u smislu članka 5. stavka 1. točke (a) Direktive 2011/64 prerađeni duhan koji je spreman ili neindustrijskim metodama može lako postati spreman za pušenje.

U ovom slučaju, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, proizvodi o kojima je riječ u glavnom postupku bili su predmet postupka primarnog sušenja i naknadnog kontroliranog vlaženja, sadržavaju glicerin i prikladni su za pušenje nakon jednostavnog postupka obrade drobljenjem ili ručnim rezanjem. Uz uvjet da sud koji je uputio zahtjev izvrši provjeru, očito je da ti proizvodi ispunjavaju i uvjet da budu prikladni za pušenje bez daljnje industrijske obrade i stoga su obuhvaćeni pojmom „duhan za pušenje”, kako je utvrđen člankom 5. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2011/64.

U tim okolnostima, s obzirom na to da takvi proizvodi nisu sitno rezani duhan za savijanje cigareta u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) podtočke i. te direktive, treba smatrati da su obuhvaćeni pojmom „ostali duhan za pušenje” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) podtočke ii. navedene direktive.

## 1.2. Struktura trošarina koje se primjenjuju na prerađeni duhan

*Presuda od 4. ožujka 2010., Komisija/Francuska (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))*

*Presuda od 4. ožujka 2010., Komisija/Austrija (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))*

*Presuda od 4. ožujka 2010., Komisija/Irska (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))*

*„Povreda obveze države članice – Direktiva 95/59/EZ – Porezi, osim poreza na promet, koji utječu na potrošnju prerađenog duhana – Članak 9. stavak 1. – Sloboda proizvođača i uvoznika da utvrđuju najviše maloprodajne cijene svojih proizvoda – Nacionalni propis kojim se određuje najniža maloprodajna cijena cigareta – Nacionalni propis kojim se zabranjuje prodaja duhanskih proizvoda po ‚promotivnoj cijeni protivnoj ciljevima javnog zdravlja‘ – Pojam ‚nacionalni zakonodavni sustavi u pogledu nadzora nad razinama cijena ili poštovanja propisanih cijena‘ – Opravdanje – Zaštita javnog zdravlja – Okvirna konvencija Svjetske zdravstvene organizacije o nadzoru nad duhanom”*

*„Povreda obveze države članice – Direktiva 95/59/EZ – Porezi, osim poreza na promet, koji utječu na potrošnju prerađenog duhana – Članak 9. stavak 1. – Sloboda proizvođača i uvoznika da utvrđuju najviše maloprodajne cijene svojih proizvoda – Nacionalni propis kojim se određuje najniža maloprodajna cijena cigareta i najniža maloprodajna cijena sitno rezanog duhana – Opravdanje – Zaštita javnog zdravlja – Okvirna konvencija Svjetske zdravstvene organizacije o nadzoru nad duhanom”*

*„Povreda obveze države članice – Direktiva 95/59/EZ – Porezi, osim poreza na promet, koji utječu na potrošnju prerađenog duhana – Članak 9. stavak 1. – Sloboda proizvođača i uvoznika da utvrđuju najviše maloprodajne cijene svojih proizvoda – Nacionalni propis kojim se određuje najniža maloprodajna cijena cigareta – Opravdanje – Zaštita javnog zdravlja – Okvirna konvencija Svjetske zdravstvene organizacije o nadzoru nad duhanom”*

Direktivom 95/59 predviđalo se da proizvođači i uvoznici prerađenog duhana slobodno utvrđuju najviše maloprodajne cijene za svaki od svojih proizvoda. Prema Komisijinu mišljenju, propisima triju država članica kojima se određuju najniže cijene koje odgovaraju određenom postotku prosječnih cijena prerađenih duhanskih proizvoda o kojima je riječ (95 % za Francusku, 92,75 % za cigarete i 90 % za sitno rezani duhan za Austriju te 97 % za Irsku) ugrožava se sloboda proizvođača i uvoznika da utvrđuju najviše maloprodajne cijene svojih proizvoda te se stoga narušava slobodno tržišno natjecanje.

Komisija je zatim pokrenula postupak pred Sudom jer je smatrala da se nacionalni propisi o kojima je riječ protive Direktivi 95/59.

Države članice pokušale su obrazložiti svoje propise pozivanjem na Okvirnu konvenciju Svjetske zdravstvene organizacije (WHO) i odredbe članka 30. UEZ-a kako bi opravdale moguću povredu članka 9. stavka 1. Direktive 95/59 s obzirom na cilj zaštite zdravlja i života ljudi.

Sud u trima presudama na sličan način odlučuje da država članica koja donosi i održava na snazi zakonodavstvo u skladu s kojim javne vlasti utvrđuju najniže maloprodajne cijene prerađenog duhana povređuje obveze koje ima na temelju članka 9. stavka 1.

Direktive 95/59, kako je izmijenjena Direktivom 2002/10, s obzirom na to da se takvim sustavom ne omogućuje da se u svakom slučaju isključi da propisana najniža cijena ugrožava konkurentsku prednost koja za određene proizvođače ili uvoznike duhanskih proizvoda može proizlaziti iz nižih troškova. Naime, takav sustav, kojim se ustoj najniža cijena određuje s obzirom na prosječnu tržišnu cijenu, može dovesti do uklanjanja razlika između cijena konkurentskih proizvoda i približavanja tih cijena cijeni najskupljeg proizvoda. Stoga se navedenim sustavom ugrožava sloboda proizvođača i uvoznika da utvrde najvišu maloprodajnu cijenu svojih proizvoda, zajamčena člankom 9. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive 95/59.

Usto, Okvirna konvencija Svjetske zdravstvene organizacije o nadzoru nad duhanom ne može utjecati na usklađenost takvog sustava s člankom 9. stavkom 1. Direktive 95/59, s obzirom na to da se tom konvencijom ugovornim stranama ne nalaže nikakva konkretna obveza u pogledu politike određivanja cijena za duhanske proizvode te se njome samo opisuju moguća rješenja za uzimanje u obzir nacionalnih zdravstvenih ciljeva koji se odnose na nadzor nad duhanom. Naime, člankom 6. stavkom 2. te konvencije samo se predviđa da ugovorne strane usvajaju ili nastavljaju s provedbom mjera „koje mogu uključivati” provedbu politike oporezivanja i „po potrebi”, politike određivanja cijena za duhanske proizvode.

Naposljetku, države članice ne mogu se pozivati na članak 30. UEZ-a kako bi opravdale povredu članka 9. stavka 1. Direktive 95/59 s obzirom na cilj zaštite zdravlja i života ljudi. Naime, članak 30. UEZ-a ne može se shvatiti na način da se njime dopuštaju mjere koje su različite od količinskih ograničenja uvoza i izvoza te mjera s istovjetnim učinkom, predviđenih u člancima 28. i 29. UEZ-a.

Direktivom 95/59 ipak se ne sprečava države članice da nastave borbu protiv pušenja, što je u skladu s ciljem zaštite javnog zdravlja.

U tom pogledu, porezni propis predstavlja važan i učinkovit instrument za borbu protiv pušenja i, stoga, za zaštitu javnog zdravlja jer se cilj koji se sastoji od osiguravanja da cijene tih proizvoda budu visoko određene može ostvariti na odgovarajući način njihovim povećanim oporezivanjem, s obzirom na to da će povećanje trošarina prije ili kasnije nužno dovesti do povećanja maloprodajne cijene a da se time ne ugrožava sloboda određivanja cijena.

## 2. Usklađivanje trošarina na alkoholna pića

### 2.1. Područje primjene trošarina na alkoholna pića

*Presuda od 13. ožujka 2019., B. S. (Slad u sastavu piva) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))*

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Trošarine na alkohol i alkoholna pića – Direktiva 92/83/EEZ – Članak 2. – Pojam ‚pivo‘ – Piće proizvedeno od sladovine dobivene od mješavine koja sadržava više glukoze nego slada – Kombinirana nomenklatura – Tarifni broj 2203 (pivo dobiveno od slada) ili 2206 (ostala fermentirana pića)“*

Žalitelj iz glavnog postupka proizvodio je alkoholno piće koje je smatrao mješavinom piva i bezalkoholnog pića. Glavni sastojak sladovine iz koje je dobiven poluproizvod upotrijebljen za proizvodnju tog pića bio je glukozni sirup, a ne slad (sto hektolitara sladovine dobiveno je od 134,9 litara ekstrakta slada, 1708,2 litre glukoznog sirupa, 9 litara limunske kiseline, 2,4 litre amonijeva fosfata, kvasca i vode).

Za tu je proizvodnju svaki mjesec nadležnom carinskom uredu podnosio izjavu o trošarinama, pri čemu je piće koje je proizvodio kvalificirao kao „mješavinu piva“, obuhvaćenu tarifnim brojem 2203 Kombinirane nomenklature (u daljnjem tekstu: KN), i bezalkoholnih pića te je primjenjivao stopu trošarine predviđenu za pivo.

Voditelj carinskog ureda osporavao je te izjave o trošarinama jer je smatrao da proizvedeno piće treba razvrstati u tarifni broj 2206 KN-a kao piće na bazi pića koja se dobivaju vrenjem, osim piva, i bezalkoholnih pića te da stoga na njega treba primijeniti višu stopu trošarine. Voditelj carinskog ureda obrazložio je to osporavanje time da je glavni sastojak upotrijebljen u proizvodnji poluproizvoda bio glukozni sirup, a ne slad, i da se taj proizvod stoga ne može razvrstati u tarifni broj 2203 KN-a, koji se odnosi na „pivo dobiveno od slada“.

U okviru tog spora žalitelj iz glavnog postupka kazneno je osuđen da je poljsku poreznu upravu doveo u zabludu u pogledu prirode pića koje je proizvodio, što je dovelo do smanjenja trošarina koje je dugovao. Zatim je podnio žalbu protiv te odluke sudu koji je uputio zahtjev.

Prema mišljenju tog suda, za utvrđivanje je li žalitelj iz glavnog postupka kriv za kazneno djelo bitno je znati je li on piće koje je proizvodio pravilno kvalificirao kao „mješavinu piva“, obuhvaćenu tarifnim brojem 2203 KN-a, i bezalkoholnih pića ili je riječ o piću na bazi pića koja se dobivaju vrenjem, osim piva, i bezalkoholnih pića.

U tim okolnostima, sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak i u biti pitati Sud treba li članak 2. Direktive 92/83 tumačiti na način da se poluproizvod, namijenjen miješanju s bezalkoholnim pićima, koji je dobiven od sladovine s manjim udjelom sastojaka koji sadržavaju slad od udjela sastojaka koji ne sadržavaju slad, i u kojem je glukozni sirup dodan prije postupka vrenja, može kvalificirati kao „pivo dobiveno od slada“ obuhvaćeno tarifnim brojem 2203 KN-a.

Sud ističe da članak 2. Direktive 92/83 pod kvalifikacijom „pivo“ ne obuhvaća samo sve proizvode obuhvaćene tarifnim brojem 2203 KN-a („pivo dobiveno od slada“), nego i sve proizvode koji sadržavaju mješavinu piva i bezalkoholnih pića, a koji su obuhvaćeni tarifnim brojem 2206 KN-a („Ostala fermentirana pića (na primjer, jabukovača, kruškovača, medovina); mješavine fermentiranih pića te mješavine fermentiranih i bezalkoholnih pića, nespomenute niti uključene na drugom mjestu“), pod uvjetom da, u oba slučaja, to piće ima udio alkohola veći od 0,5 % vol. Nije dvojbeno da se sporni proizvod, mješavina alkoholnog poluproizvoda, dobivenog vrenjem, i bezalkoholnih pića, ne može razvrstati u tarifni broj 2203 KN-a. Kvalifikacija tog proizvoda kao „piva“ može se prihvatiti samo ako se alkoholni poluproizvod može kvalificirati kao „pivo dobiveno od slada“, u smislu tarifnog broja 2203 KN-a, s obzirom na to da se čini kako nije sporno da navedeni konačni proizvod ima volumni udio alkohola veći od 0,5 % vol.

Sud u tom pogledu primjenjuje svoju ustaljenu sudsku praksu prema kojoj se odlučujući kriterij za tarifno razvrstavanje robe mora tražiti u njezinim objektivnim značajkama i svojstvima, kako su definirane u tekstu tarifnog broja KN i napomenama s objašnjenjem koje je, kad je riječ o KN-u, sastavila Komisija te, kad je riječ o harmoniziranom sustavu (HS), Svjetska carinska organizacija. Kako bi se eventualna kvalifikacija poluproizvoda kao „piva dobivenog od slada“ mogla prihvatiti u ovom slučaju, Sud utvrđuje da, naravno, slad mora ulaziti u sastav proizvoda, ali se ni u KN-u ni u napomeni s objašnjenjem HS-a ne određuje njegov postotak. Nadalje, u napomeni s objašnjenjem izričito se predviđa da se određene količine žitarica bez slada mogu upotrijebiti za pripremu sladovine, pri čemu se ne zahtijeva da udio takvih sastojaka bude niži od udjela slada sastojaka koji sadržavaju slad, a kad je riječ o glukoznom sirupu, njegovo dodavanje nije zabranjeno. Osim toga, u napomeni s objašnjenjem, čije se jezične verzije razlikuju, izričito se priznaje mogućnost dodavanja sladovini aromatskih tvari tijekom vrenja, što ne isključuje *ipso facto* sporni proizvod iz kvalifikacije „piva dobivenog od slada“. Potrebno je i da objektivne značajke i svojstva, osobito organoleptička svojstva proizvoda, odgovaraju onima piva. Kad je riječ o činjeničnom pitanju, na nacionalnom je sudu da utvrdi odgovara li alkoholni poluproizvod koji se miješa s bezalkoholnim pićima kako bi se dobio konačan proizvod pivu (osobito zbog vizualne sličnosti ili specifičnog okusa). Proizvod može biti obuhvaćen tarifnim brojem 2203 KN-a i trošarinom na pivo samo ako su ispunjeni ti uvjeti.

***Presuda od 9. prosinca 2010., Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))***

*„Direktiva 92/83/EEZ – Usklađivanje struktura trošarina na alkohol i alkoholna pića – Članak 20. prva alineja i članak 27. stavak 1. točke (e) i (f) – Vino, porto i vinjak za kuhanje“*

Répertoire Culinaire, londonski trgovac hranom na veliko, uvezio je iz Francuske vino, porto i vinjak za kuhanje, odnosno alkoholne proizvode kojima je proizvođač dodao soli i papra kako bi bili upotrebljivi samo za pripremu jela te kako ih se ne bi moglo konzumirati kao pića.

Međutim, porezna uprava Ujedinjene Kraljevine smatrala je da na te proizvode treba primijeniti trošarine na alkohol i stoga je zaplijenila tu robu prilikom njezina uvoza.

Répertoire Culinaire i tijela Ujedinjene Kraljevine nisu se slagali u pogledu pitanja povrata te robe.

Iako je Sud u presudi od 12. lipnja 2008., *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338) već imao priliku utvrditi da se na vino za kuhanje plaćaju trošarine, sud koji je uputio zahtjev svojim je prvim pitanjem ipak zatražio od Suda da pojasni treba li članak 20. prvu alineju Direktive 92/83 tumačiti na način da se definicija pojma „etilni alkohol” iz te odredbe primjenjuje na vino za kuhanje i porto za kuhanje te da ponovno razmotri svoju pravnu ocjenu u tom predmetu.

Treće pitanje odnosilo se na utvrđivanje odgovarajuće pravne osnove za oslobođenje od plaćanja trošarina na alkohol za kuhanje.

Četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želio je doznati koje obveze za državu članicu uvoza proizlaze iz činjenice da je alkohol za kuhanje bio oslobođen od trošarina u državi proizvodnje prije nego što je stavljen na tržište u Uniji.

Naposljetku, drugim pitanjem nastojalo se doznati koji su načini primjene oslobođenja ako je država članica odabrala sustav povrata trošarine. Naime, Ujedinjena Kraljevina odobrava taj povrat samo pod iznimno strogim uvjetima.

Kao prvo, Sud odlučuje da članak 20. prvu alineju Direktive 92/83 treba tumačiti na način da se definicija etilnog alkohola iz te odredbe primjenjuje na vino za kuhanje i porto za kuhanje.

Okolnost da se vino za kuhanje i porto za kuhanje sami po sebi smatraju prehrambenim proizvodima obuhvaćenima poglavljem 21. Kombinirane nomenklature priložene Uredbi br. 2658/87, kako je izmijenjena Uredbom br. 2587/91, te da su nepogodni za uporabu kao pića ne utječe na primjenjivost navedene odredbe na etilni alkohol koji sadržavaju ti proizvodi.

Kao drugo, Sud pojašnjava da oslobođenje od usklađene trošarine na vino za kuhanje, porto za kuhanje i vinjak za kuhanje koji se koriste za proizvodnju prehrambenih proizvoda može biti obuhvaćeno člankom 27. stavkom 1. točkom (f) Direktive 92/83.

Takvi proizvodi mogli bi biti obuhvaćeni odredbom članka 27. stavka 1. točke (e) navedene direktive samo ako su se koristili za proizvodnju aroma za pripremu hrane i bezalkoholnih pića.

Kao treće, ujednačena primjena odredbi Direktive 92/83 podrazumijeva da primjenu trošarine ili oslobođenja na određeni proizvod u nekoj državi članici u načelu trebaju priznati druge države članice. Svako drugo tumačenje istodobno bi ugrozilo ostvarenje cilja navedene direktive i onemogućilo slobodno kretanje robe.



Stoga, ako su proizvodi poput vina za kuhanje, porta za kuhanje i vinjaka za kuhanje, za koje se smatralo da se na njih ne plaćaju trošarine ili da su oslobođeni od trošarina na temelju Direktive 92/83 i koji su pušteni u potrošnju u državi članici u kojoj su proizvedeni, namijenjeni prodaji u drugoj državi članici, potonja država članica treba s tim proizvodima jednako postupati na svojem državnom području, osim ako postoje konkretni, objektivni i provjerljivi dokazi koji upućuju na to da prvonavedena država članica nije pravilno primijenila odredbe te direktive ili da je, u skladu s njezinim člankom 27. stavkom 1., opravdano donošenje mjera za sprečavanje utaje, izbjegavanja ili zlouporabe u području oslobođenja, kao i za osiguravanje pravilne i dosljedne primjene tih oslobođenja.

Naposljetku, kao četvrto, Sud odlučuje da članak 27. stavak 1. točku (f) Direktive 92/83 treba tumačiti na način da se dodjela oslobođenja iz te odredbe može uvjetovati poštovanjem uvjeta predviđenih nacionalnim propisom – a to su ograničenje broja osoba koje smiju podnijeti zahtjev za povrat, rok od četiri mjeseca za podnošenje takvog zahtjeva i utvrđivanje najnižeg iznosa povrata – samo ako iz konkretnih, objektivnih i provjerljivih dokaza proizlazi da su ti uvjeti nužni za osiguravanje pravilne i dosljedne primjene navedenog oslobođenja te za sprečavanje utaja, izbjegavanja ili zlouporaba. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri je li to slučaj u pogledu uvjeta predviđenih tih propisom.

Naime, s jedne strane, oslobođenje proizvodâ iz članka 27. stavka 1. navedene direktive predstavlja načelo, a odbijanje takvog oslobođenja iznimku te, s druge strane, mogućnošću koja se tom odredbom priznaje državama članicama da utvrde uvjete čiji je cilj osigurati pravilnu i dosljednu primjenu tih oslobođenja i spriječiti svaku utaju, izbjegavanje ili zlouporabu ne može se dovesti u pitanje bezuvjetnost obveze oslobođenja koja se predviđa navedenom odredbom.

***Presuda od 19. travnja 2007., Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))***

*„Direktiva 92/83/EEZ – Usklađivanje struktura trošarina na alkohol i alkoholna pića – Članak 27. stavak 1. točka (f) – Alkohol koji sadržavaju čokoladni proizvodi – Oslobođenje od usklađene trošarine”*

UAB Profisa, uvoznik u Litvu čokoladnih proizvoda koji sadržavaju etilni alkohol, zatražio je oslobođenje predviđeno Direktivom 92/83.

Litavska carinska uprava odbila je dodijeliti Profisi navedeno oslobođenje jer se litavskim zakonom o trošarinama, iako se njime etilni alkohol namijenjen proizvodnji čokoladnih proizvoda doista oslobađa od trošarina, takvo oslobođenje ne dopušta u slučaju uvezenih gotovih čokoladnih proizvoda.

Profisa je osporavala tu odluku pred prvostupanjskim upravnim sudom, koji je odbio njezinu tužbu. Profisa je zatim podnijela žalbu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasu (Vrhovni upravni sud Litve), koji je zbog razlike između litavske verzije

članka 27. stavka 1. točke (f) Direktive 92/83, na temelju koje je sastavljen litavski zakon, i drugih verzija tog teksta uputio Sudu zahtjev za prethodnu odluku.

Sud podsjeća na svoju ustaljenu sudsku praksu prema kojoj nužnost ujednačene primjene, a stoga i ujednačenog tumačenja odredbi prava Zajednice isključuje da se, u slučaju dvojbe, tekst odredbe razmatra zasebno u jednoj od svojih verzija, nego, naprotiv, zahtijeva da ga se tumači i primjenjuje s obzirom na verzije na drugim službenim jezicima.

Članak 27. stavak 1. točka (f) Direktive 92/83 obvezuje države članice da od usklađene trošarine oslobode alkohol i alkoholna pića koji se neposredno ili posredno koriste za proizvodnju prehrambenih proizvoda, ali pod uvjetom da, kad je riječ o čokoladama, sadržaj alkohola u tim proizvodima iznosi najviše 8,5 litara čistog alkohola na 100 kg proizvoda, a kad je riječ o ostalim proizvodima 5 litara čistog alkohola na 100 kg proizvoda. Nijedan element tog teksta, osim u litavskoj jezičnoj verziji, ne odnosi se na mjesto u kojem se alkohol koristi za proizvodnju proizvoda o kojem je riječ.

Kada postoje razlike između različitih jezičnih verzija akta Zajednice, odredbu o kojoj je riječ treba tumačiti s obzirom na opću strukturu i cilj propisa kojeg je dio.

U ovom slučaju članak 27. stavak 1. točku (f) Direktive 92/83 treba tumačiti na način da se njime državama članicama nalaže da od usklađene trošarine oslobode etilni alkohol koji je uvezen na carinsko područje Unije i koji sadržavaju čokoladni proizvodi namijenjeni izravnoj konzumaciji, pod uvjetom da udio alkohola u tim proizvodima iznosi najviše 8,5 litara na 100 kilograma proizvoda.

U tom pogledu nije relevantno mjesto u kojem se etilni alkohol koristi za proizvodnju navedenih proizvoda.

***Presuda od 29. lipnja 2000., Salumets i dr. (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))***

*„Porezne odredbe – Usklađivanje zakonodavstava – Porezi na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Šesta direktiva – Porez plaćen pri uvozu – Područje primjene – Krijumčarenje etilnog alkohola”*

Glavni postupak vodio se između finske carinske uprave i fizičkih osoba koje se progonilo zbog krijumčarenja etilnog alkohola.

Tuženici su nastojali zaobići područje primjene direktiva o trošarinama pozivanjem na sudsku praksu koja se odnosi na uvoz opojnih sredstava, prema kojoj carinski dug ili dugovanje poreza na promet ne može nastati zbog uvoza ili nezakonite isporuke opojnih sredstava, osim proizvoda koji su obuhvaćeni područjem primjene prava Zajednice jer

su dio zakonitog i kontroliranog gospodarskog toka te su namijenjeni upotrebi u medicinske ili znanstvene svrhe<sup>1</sup>.

Suprotno tomu, finska vlada, kao i vlade država članica koje su podnijele očitovanja, pozvale su se na presude u kojima je Sud smatrao da se PDV obično duguje ako roba koja je prijevorno stavljena na tržište konkurira proizvodima koji se prodaju u okviru zakonitog toka, kao što je to slučaj s krivotvorenim parfemima<sup>2</sup>, nezakonitim priređivanjem igara na sreću<sup>3</sup> ili nezakonitim izvozom informacijskih sustava<sup>4</sup>.

Finski sud koji je odlučivao o tom sporu pitao je Sud, među ostalim, primjenjuju li se odredbe direktiva 92/12 i 92/83 na krijumčarenje etilnog alkohola podrijetlom iz trećih zemalja. Konkretno, želio je doznati treba li stoga prijevarni uvoz etilnog alkohola poistovjetiti s transakcijama nezakonite isporuke opojnih sredstava i uvozom krivotvorenog novca.

Sud najprije pojašnjava da, ako se na nezakoniti uvoz ili isporuku robe koja se zbog same svoje prirode ili posebnih obilježja ne može zakonito stavljati na tržište ni uključiti u gospodarski tok, kao što je to slučaj s opojnim sredstvima ili krivotvorenim novcem, ne primjenjuju porezi ili carine koji se uobičajeno duguju na temelju propisa Zajednice, načelu porezne neutralnosti protivi se, osim u tim slučajevima u kojima je isključeno svako tržišno natjecanje između zakonitog i nezakonitog gospodarskog sektora, opće razlikovanje zakonitih i nezakonitih transakcija.

Kad je riječ o etilnom alkoholu prokrijumčarenom iz treće zemlje, stavljanje na tržište te robe nije zabranjeno zbog same njezine prirode ili posebnih obilježja. Etilni alkohol također se ne može smatrati proizvodom isključenim iz gospodarskog toka jer se između prokrijumčarenog proizvoda i proizvoda na koji se odnose transakcije izvršene u okviru zakonitog toka može uspostaviti tržišno natjecanje, s obzirom na to da postoji zakonito tržište alkohola kojim su obuhvaćeni upravo prokrijumčareni proizvodi.

Stoga direktive 92/12 i 92/83 treba tumačiti na način da se njihove odredbe o oporezivosti i poreznom dugu primjenjuju i na krijumčarenje etilnog alkohola podrijetlom iz trećih zemalja na carinsko područje Zajednice.

---

<sup>1</sup> Tuženici iz glavnog postupka upućuju na presude od 5. veljače 1981., Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)); od 26. listopada 1982., Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)); od 28. veljače 1984., Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)); od 5. srpnja 1988., Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)) i od 5. srpnja 1988., Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Ta je sudska praksa potvrđena i proširena u predmetima koji su se odnosili na uvoz krivotvorenog novca (presuda od 6. prosinca 1990., Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#))).

<sup>2</sup> Presuda od 28. svibnja 1998., Goodwin i Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#))

<sup>3</sup> Presuda od 11. lipnja 1998., Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#))

<sup>4</sup> Presuda od 2. kolovoza 1993., Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#))

## 2.2. Struktura trošarina koje se primjenjuju na alkoholna pića

*Presuda od 17. lipnja 1999., Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))*

*„Nacionalni porez – Članak 95. UEZ-a (koji je nakon izmjene postao članak 90. UEZ-a) – Direktiva 92/83/EEZ i Direktiva 92/84/EEZ – Različito oporezivanje vina i piva”*

Društvo Société critouridienne de distribution (Socridis) zatražilo je oslobođenje od trošarina koje je trebalo platiti u razdoblju od svibnja do prosinca 1993. na količine piva. U tom je pogledu tvrdilo da se direktive 92/83 i 92/84 protive članku 95. drugom stavku UEZ-a (koji je nakon izmjene postao članak 90. UEZ-a) jer se njima, prema njegovu mišljenju, uspostavlja sustav oporezivanja kojim se dopuštaju diskriminirajuće i protutržišne prakse, čime se neizravno daje prednost proizvodnji vina na štetu proizvodnje piva.

U tom je smislu tvrdilo da se prije usklađivanja trošarina direktivama 92/83 i 92/84 oporezivanje vina i piva u Francuskoj temeljilo na zajedničkoj osnovi (količini) i na sličnim stopama (19,50 francuskih franaka (FRF)/hl (oko 3 eura/hl) za pivo i 22 francuska franka (FRF)/hl (oko 3,35 eura/hl) za vino). Međutim, prema njegovu mišljenju, navedenim direktivama najniža stopa trošarina utvrđena je na temelju 1,87 eura po stupnju i hektolitru za pivo, dok se vino trebalo oporezivati samo na temelju količine i po najnižoj stopi od 0.

Budući da su navedenim direktivama tako uspostavljene drukčija struktura i različite stope trošarina za vino i pivo, to je dovelo do razlika u oporezivanju na nacionalnoj razini, što predstavlja diskriminaciju. Naime, usklađivanje koje se nastojalo postići tim direktivama dovelo je do toga da su u državi članici o kojoj je riječ naloženi, s jedne strane, izmjena načina oporezivanja piva, uvođenjem kriterija stupnja alkoholne jakosti, te, s druge strane, oporezivanje piva po znatno višoj stopi od one koja se primjenjuje na vino.

Stoga se postavljalo pitanje je li takva diskriminacija, koja je dopuštena tim direktivama, protivna članku 95. UEZ-a (koji je nakon izmjene postao članak 90. UEZ-a) i, u slučaju potvrdnog odgovora, može li to utvrđenje utjecati na valjanost direktiva. Tako je sud koji je uputio zahtjev zatražio od Suda da ocijeni valjanost tih dviju direktiva s obzirom na članak 95. UEZ a (koji je nakon izmjene postao članak 90. UEZ-a).

Sud je smatrao da se direktivama 92/83 i 92/84 državama članicama samo nalaže obveza da na pivo primjenjuju najnižu trošarinu. Slijedom toga, one zadržavaju dovoljnu marginu prosudbe kako bi između oporezivanja vina i piva uspostavile odnos koji isključuje svaku zaštitu domaće proizvodnje u smislu članka 95. UEZ-a (koji je nakon izmjene postao članak 90. UEZ-a).

Cilj koji je zakonodavac Zajednice nastojao postići donošenjem direktiva 92/83 i 92/84 nije bio uskladiti oporezivanje vina i piva. Na temelju ovlasti koje mu se izričito dodjeljuju

člankom 99. UEZ-a (koji je postao članak 93. UEZ-a) te kako bi osiguralo uspostavu i funkcioniranje unutarnjeg tržišta, Vijeće je nastojalo uskladiti, s jedne strane, nacionalna zakonodavstva o trošarinama koje se primjenjuju na vino te, s druge strane, ona koja se primjenjuju na pivo. Usto, institucije Zajednice mogu provesti samo postupno usklađivanje nekog područja ili usklađivanje nacionalnih zakonodavstava u fazama. Stoga nije u suprotnosti s člankom 99. UEZ-a (koji je postao članak 93. UEZ-a) to što je Vijeće donijelo navedene direktive kojima se državama članicama samo nalaže obveza da na pivo primjenjuju najnižu trošarinu.

***Presuda od 2. travnja 2009., Glückauf Brauerei (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))***

*„Usklađivanje struktura trošarina – Direktiva 92/83/EEZ – Članak 4. stavak 2. – Mala pivovara koja je pravno i gospodarski neovisna o bilo kojoj drugoj pivovari – Kriteriji pravne i gospodarske neovisnosti – Mogućnost izloženosti neizravnom utjecaju”*

Glückauf je društvo koje upravlja jednom pivovarom. Društvo Menz Gmbh drži 3 % udjela društva Glückauf, a društvo Innstadt 48 %. Potonje društvo pak drži 30,7 % društvenih udjela društva Menz Gmbh i 49 % udjela društva Ottakringer. Društvo Ottakringer je pak društvo kći društva Getränke Holding AG, u kojem 65 % udjela ima obitelj Wenckheim, a 16 % obitelj Menz.

Hauptzollamt (Glavni carinski ured, Njemačka) najprije je kvalificirao društvo Glückauf kao pivovaru koja ne ovisi o društvima Innstadt i Ottakringer te je u skladu s nacionalnim propisom primijenio sniženu stopu trošarine na pivo. Međutim, Glavni carinski ured naknadno je smatrao da je društvo Glückauf gospodarski ovisno o društvu Ottakringer te je u rješenju o ispravku poreza od njega zatražio da uplati razliku između dugovanog iznosa trošarine po sniženoj stopi i iznosa trošarine utvrđenog na temelju uobičajene stope.

Nakon neuspješnog prigovora, društvo Glückauf podnijelo je tužbu protiv navedenog rješenja o ispravku poreza Thüringer Finanzgerichtu (Tiringijski financijski sud, Njemačka), odnosno sudu koji je uputio zahtjev. Tvrdilo je da kriterij gospodarske neovisnosti koji omogućuje kvalifikaciju kao „male pivovare” u smislu članka 4. stavka 2. Direktive 92/83 treba tumačiti s obzirom na cilj koji se nastoji postići tom direktivom i tržišno ponašanje društava o kojima je riječ. Naime, postojanje gospodarske ovisnosti u ovom bi se slučaju moglo utvrditi samo kad bi se poduzetnici povezani zajedničkim udjelom koji drži treća strana pojavljivali i djelovali na tržištu kao jedinstveni poduzetnik.

Sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak kako bi u biti pitao Sud treba li, za potrebe primjene snižene stope trošarine na pivo, uvjet iz članka 4. stavka 2. Direktive 92/83, prema kojem pivovara mora biti pravno i gospodarski neovisna o bilo kojoj drugoj pivovari, tumačiti na način da se kriterij gospodarske neovisnosti među pravno neovisnim pivovarama odnosi samo na tržišno ponašanje tih pivovara, ili pak takav

kriterij više nije ispunjen ako jedna osoba može *de facto* utjecati na komercijalne djelatnosti navedenih pivovara.

Sud odgovara da članak 4. stavak 2. Direktive 92/83 treba tumačiti na način da situacija koju obilježava postojanje strukturnih veza u pogledu udjelâ i glasačkih prava, a koja dovodi do toga da ista osoba, koja obnaša rukovoditeljske dužnosti u nekoliko pivovara o kojima je riječ, neovisno o svojem stvarnom postupanju može utjecati na poslovne odluke koje donose te pivovare, isključuje mogućnost da se te pivovare mogu smatrati međusobno gospodarski neovisnima.

Naime, Direktivom 92/83 nastoji se izbjeći dodjeljivanje koristi od sniženja trošarina na pivo pivovarama čija bi veličina i kapacitet proizvodnje mogli dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja u okviru unutarnjeg tržišta. U tim uvjetima, cilj kriterija pravne i gospodarske neovisnosti koji se predviđaju člankom 4. stavkom 2. te direktive jest osigurati da svaki oblik gospodarske ili pravne ovisnosti među pivovarama dovodi do isključenja porezne pogodnosti koju predstavlja snižena stopa trošarine na pivo.

U tim okolnostima, pojam „pivovara koja je pravno i gospodarski neovisna od bilo koje druge pivovare”, u smislu članka 4. stavka 2. te direktive, podrazumijeva da se provjeri postoji li među pivovarama o kojima je riječ odnos pravne ovisnosti, među ostalim, na rukovodećoj razini ili u pogledu posjedovanja društvenih udjela ili glasačkih prava, ili pak odnos gospodarske ovisnosti koji može utjecati na sposobnost navedenih pivovara da samostalno donose poslovne odluke.

Usto, cilj je kriterija neovisnosti osigurati da ta snižena stopa trošarine doista bude od koristi pivovarama kojima veličina predstavlja nedostatak, a ne pivovarama koje pripadaju skupini. U tim uvjetima, kako bi se članak 4. stavak 2. Direktive 92/83 primjenjivao samo na pivovare koje su doista pravno i gospodarski neovisne, potrebno je osigurati da se uvjet neovisnosti ne zaobiđe zbog isključivo formalnih razloga te osobito primjenom pravnih struktura među različitim malim i navodno neovisnim pivovarama koje zapravo čine gospodarsku skupinu čija proizvodnja prekoračuje ograničenja utvrđena u članku 4. Direktive 92/83.

Kad je riječ o mogućem utjecaju tržišnog ponašanja pivovara o kojima je riječ u svrhu utvrđivanja njihove gospodarske neovisnosti, članak 4. stavak 2. Direktive 92/83 odnosi se na pravnu i gospodarsku strukturu pivovara a da se pritom ne upućuje izričito na njihovo tržišno ponašanje. Osim toga, na temelju prisutnosti pivovara na različitim tržištima s različitim asortimanima proizvoda ne može se zaključiti da postoji gospodarska neovisnost među navedenim pivovarama, pri čemu ta okolnost zapravo može, upravo suprotno, odražavati postojanje namjerne strategije o kojoj je odlučeno na razini skupine kako bi se izbjeglo ili ublažilo unutarnje tržišno natjecanje unutar te skupine.



**Presuda od 4. lipnja 2015., Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))**

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Direktiva 92/83/EEZ – Trošarine – Pivo – Članak 4. – Samostalne male pivovare – Snižena stopa trošarine – Uvjeti – Nepostojanje proizvodnje prema licenci – Proizvodnja prema proizvodnom postupku koji pripada trećoj strani i za koju je ona dala ovlaštenje – Ovlašteno korištenje žigova tih trećih strana”*

Francusko poduzeće Brasserie Bouquet prodavalo je pivo koje je samo proizvodilo. Svoju djelatnost proizvodnje piva obavljalo je na temelju „ugovora o članstvu u „Cercle des 3 brasseurs”” sklopljenog s društvom ICO 3B SAR, kojim mu je dopušteno da se koristi žigovima i znakom „Les 3 brasseurs”, kao i znanjem i iskustvom tog društva.

Sud, kojem je upućen zahtjev za prethodnu odluku u okviru spora koji se odnosio na odbijanje carinske uprave da primijeni sniženu stopu trošarine koja se nacionalnim zakonodavstvom predviđa za samostalne male pivovare, u biti je trebao utvrditi je li, za potrebe primjene snižene stope trošarine na pivo, uvjet predviđen člankom 4. stavkom 2. Direktive 92/83, prema kojem pivovara ne smije proizvoditi prema licenci, ispunjen ako predmetna pivovara proizvodi pivo u skladu s takvim ugovorom o članstvu.

U odgovoru na to pitanje Sud ističe da, u svrhu primjene snižene stope trošarine na pivo, uvjet predviđen u članku 4. stavku 2. Direktive 92/83, prema kojem pivovara ne smije proizvoditi prema licenci, nije ispunjen ako predmetna pivovara proizvodi pivo u skladu s ugovorom na temelju kojeg je ovlaštena koristiti se žigovima i postupkom proizvodnje treće strane.

Naime, Direktivom 92/83 nastoji se izbjeći dodjeljivanje koristi od sniženja trošarina na pivo pivovarama čija bi veličina i kapacitet proizvodnje mogli dovesti do narušavanja unutarnjeg tržišta.

Stoga se člankom 4. stavkom 2. Direktive 92/83 zahtijeva da male pivovare čija je godišnja proizvodnja piva manja od 200 000 hl budu doista neovisne o bilo kojoj drugoj pivovari kako u svojoj pravnoj i gospodarskoj strukturi tako i u svojoj proizvodnoj strukturi kada se koriste prostorom koji je fizički odvojen od prostora druge pivovare i kada ne proizvode prema licenci.

Nepostojanje proizvodnje prema licenci tako je jedan od uvjeta kojim se želi zajamčiti da mala pivovara o kojoj je riječ bude doista neovisna o bilo kojoj drugoj pivovari. Iz toga slijedi da pojam proizvodnje „prema licenci” treba tumačiti na način da on podrazumijeva proizvodnju piva pod svakim oblikom ovlaštenja iz kojeg proizlazi da navedena mala pivovara nije potpuno neovisna o trećoj strani koja joj je dala to ovlaštenje. To je slučaj kada je riječ o ovlaštenju za korištenje patenta, žiga ili proizvodnog postupka koji pripada toj trećoj strani.

**Presuda od 10. travnja 2014., Komisija/Mađarska (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))**

*„Povreda obveze države članice – Trošarine na alkohol i alkoholna pića – Direktiva 92/83/EEZ – Utvrđivanje stopa trošarine – Proizvodnja po narudžbi etilnog alkohola u destileriji na koju se primjenjuje stopa trošarine jednaka 0 – Oslobođenje od trošarine za etilni alkohol koji proizvode privatne osobe”*

Pravom Unije, odnosno Direktivom 92/83, kako je izmijenjena Aktom o uvjetima pristupanja Republike Bugarske i Rumunjske Europskoj uniji (SL 2005., L 157, str. 203.), i Direktivom 92/84, države članice obvezuju se da na etilni alkohol primjenjuju trošarinu u najmanjem iznosu, za alkoholna pića osim vina i piva, od 550 eura po hektolitru čistog alkohola. Međutim, Mađarska je ovlaštena primjenjivati sniženu stopu trošarine na alkohol koji se u destilerijama proizvodi od voća koje isporučuju uzgajivači voća i koji je namijenjen njihovoj osobnoj potrošnji. Povlaštena stopa trošarine ipak ne može biti manja od 50 % uobičajene nacionalne stope trošarine na alkohol. Osim toga, njezina je primjena ograničena na 50 litara alkohola godišnje po kućanstvu uzgajivača voća.

Mađarskim zakonodavstvom predviđalo se da je trošarina na rakiju proizvedenu u destileriji za račun uzgajivača voća (destilacija po narudžbi) bila utvrđena na 0 mađarskih forinti (HUF) do količine od najviše 50 litara godišnje, što je predstavljalo potpuno oslobođenje. Usto, od trošarine je bila oslobođena rakija koju privatna osoba proizvodi u vlastitoj destileriji do maksimalne godišnje količine od 50 litara, ako je ta rakija namijenjena osobnoj potrošnji u kućanstvu.

Ti povoljni sustavi u biti su se temeljili na tradicionalnosti proizvodnje „pálinka” (rakije proizvedene od voća).

Budući da je smatrala da Mađarska nije poštovala pravila Unije o trošarinama na alkoholna pića, Komisija je Sudu podnijela tužbu zbog povrede obveze. Prema Komisijinu mišljenju, odredbe prava Unije ne ostavljaju prostora nikakvom sustavu oslobođenja za privatnu destilaciju te se njima sprečava utvrđivanje nulte stope za destilaciju po narudžbi.

Sud ističe da se u Direktivi 92/83 o trošarinama na alkoholna pića određuju slučajevi u kojima ta pića mogu biti oslobođena od trošarine ili u kojima se na njih mogu primijeniti snižene stope trošarine. Tom se direktivom stoga ne ovlašćuje države članice da uvedu povlaštena pravila čiji bi doseg prekoračivao ono što je dopustio zakonodavac Unije. Sud zatim utvrđuje da mađarski propisi kojima se predviđa potpuno oslobođenje za rakiju proizvedenu od voća koje isporučuju uzgajivači voća, do količine od 50 litara godišnje, prekoračuju maksimalno smanjenje od 50 % koje se Mađarskoj dopušta Direktivom. Isto tako, nacionalna pravila kojima se od trošarina oslobađa rakija koju proizvode privatne osobe protivna su Direktivi, s obzirom na to da se njome ne predviđa takva iznimka od uobičajene stope.

Usto, Sud odgovara na dvostruki argument tužene vlade prema kojem proizvodnja rakije predstavlja višestoljetnu tradiciju te se očuvanje takve tradicije smatra temeljnim ciljem

mađarske vlade, kao i na argument da ista praksa oslobođenja od trošarina za male količine rakije postoji u drugim državama članicama. U tom pogledu, nacionalna tradicija ne može se općenito prihvatiti kao opravdanje za diskrecijsko odstupanje od obvezujuće prirode direktive.

Sud stoga odlučuje da Mađarska nije ispunila obveze koje ima na temelju zakonodavstva Unije u pogledu trošarina na alkoholna pića.

**Presuda od 5. listopada 2004. (puni sastav), Komisija/Grčka (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))**

*„Povreda obveze države članice – Povreda članka 90. prvog stavka UEZ-a – Trošarine na alkohol i alkoholna pića – Primjena na ouzo niže stope od one koja se primjenjuje na druga alkoholna pića – Usklađenost te stope s direktivom koja se nije pobijala u roku predviđenom člankom 230. UEZ-a”*

Direktivom 92/83 predviđala se snižena stopa trošarine za određene vrste proizvoda, uključujući ouzo (članak 23. točka 2.). Zakonom kojim je Direktiva prenesena u grčki pravni poredak utvrđena je osnovna stopa trošarine u iznosu od oko 294 000 grčkih drahmi (GRD) (oko 860 eura) na 100 litara čistog alkohola. Na ouzo se primijenilo sniženje osnovne stope za 50 % (oko 147 000 grčkih drahmi (oko 430 eura) na 100 litara čistog alkohola).

Komisija je smatrala da ta razlika nije u skladu sa zabranom iz članka 90. UEZ-a da se na proizvode iz drugih država članica primjenjuju veći porezi od onih koji se primjenjuju na slične domaće proizvode te je pokrenula postupak zbog povrede obveze.

Sud je u toj presudi odbio Komisijinu tužbu. Najprije podsjeća na to da je Grčka nižu stopu za ouzo utvrdila na temelju članka 23. točke 2. Direktive 92/83 te je postupila u skladu s tom odredbom. Stoga se Komisijinom tužbom, kojom se nastoji izravno dovesti u pitanje stopa trošarine koju je Grčka ovlaštena primijeniti na ouzo po toj osnovi, zapravo neizravno osporava zakonitost te odredbe. U tom pogledu Sud podsjeća na to da akti institucija Zajednice načelno uživaju presumpciju zakonitosti i stoga proizvode pravne učinke sve dok ih se ne povuče, poništi u okviru tužbe za poništenje ili proglasi nevaljanima povodom zahtjeva za prethodnu odluku ili prigovora nezakonitosti.

Kao iznimka od tog načela, za akte koji sadržavaju nepravilnost čija je ozbiljnost toliko očita da je pravni poredak Zajednice ne može tolerirati treba se smatrati kao da ne proizvode nikakav pravni učinak, pa ni privremeni, odnosno treba ih smatrati pravno nepostojećima. Cilj je te iznimke održati ravnotežu između dviju katkad suprotnih temeljnih potreba kojima pravni poredak mora udovoljiti, a to su stabilnost pravnih odnosa i zakonitost.

Težina posljedica koje proizlaze iz utvrđenja nepostojanja akta institucija Zajednice zahtijeva da, zbog razloga pravne sigurnosti, to utvrđenje bude rezervirano za doista iznimne slučajeve.

Međutim, Direktiva 92/83 ne može se smatrati nepostojećim aktom, ni u cijelosti ni kad je riječ o njezinu članku 23. točki 2. Vijeće nije povuklo navedenu direktivu, a Sud njezin članak 23. točku 2. nije ni poništio ni proglasio nevaljanim. U tim okolnostima, članak 23. točka 2. Direktive 92/83 proizvodi pravne učinke koji uživaju presumpciju zakonitosti.

Sud na temelju toga zaključuje da država članica koja je samo zadržala na snazi nacionalni propis donesen na temelju članka 23. Direktive 92/83, kojim se dopušta primjena sniženih stopa trošarine za određene vrste proizvoda, i koji je u skladu s tim člankom, nije povrijedila obveze koje ima na temelju prava Zajednice.

### 3. Usklađivanje trošarina na energente

#### 3.1. Područje primjene trošarina za energente

*Presuda od 4. lipnja 2015., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))*

*„Prethodni postupak – Članak 267. UFEU-a – Incidentalni postupak za ocjenu ustavnosti – Ispitivanje usklađenosti nacionalnog zakona s pravom Unije i Ustavom države članice o kojoj je riječ – Pravo nacionalnog suda da Sudu uputi zahtjev za prethodnu odluku – Nacionalni propis kojim se predviđa naplata poreza na korištenje nuklearnog goriva – Direktiva 2003/96/EZ i Direktiva 2008/118/EZ – Članak 107. UFEU-a – Članci 93., 191. i 192. UAE-a”*

Njemačka je 2010. donijela Kernbrennstoffsteuergesetz (Zakon o porezu na nuklearno gorivo). Tim se zakonom za razdoblje od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2016. uvodi porez na korištenje nuklearnog goriva za industrijsku proizvodnju električne energije, koji su bili obvezni plaćati operatori nuklearnih elektrana.

Društvo Kernkraftwerke Lippe-Ems, koje upravlja nuklearnom elektranom Emsland u Lingenu (Njemačka) i koje je tijekom lipnja 2011. koristilo gorivne elemente u nuklearnom reaktoru svoje elektrane, duguje porez u iznosu većem od 154 milijuna eura.

Društvo Kernkraftwerke Lippe-Ems osporava taj porez pred Finanzgerichtom Hamburg (Financijski sud u Hamburgu, Njemačka). Prema njegovu mišljenju, njemački porez na nuklearno gorivo nije u skladu s pravom Unije.

Financijski sud u Hamburgu odlučio je pitati Sud protivi li se Direktivi 2003/96 o oporezivanju energenata i električne energije, Direktivi 2008/118, članku 107. UFEU-a ili odredbama Ugovora o Euratomu to da država članica uvede porez na korištenje nuklearnog goriva u svrhu industrijske proizvodnje električne energije.

Sud odgovara da taj porez nije protivan pravu Unije. Kad je konkretno riječ o usklađenosti tog poreza s Unijinim aranžmanima za trošarine, Sud navodi da članak 14. stavak 1. točku (a) Direktive 2003/96 i članak 1. stavke 1. i 2. Direktive 2008/118 treba

tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis kojim se predviđa naplata poreza na korištenje nuklearnog goriva u svrhu industrijske proizvodnje električne energije. Naime, u članku 14. navedene direktive taksativno se navode obvezna oslobođenja kojih se moraju pridržavati države članice u okviru oporezivanja energenata i električne energije te se jasno određuju proizvodi na koje se oslobođenje primjenjuje.

Kad je riječ o prvoj od navedenih odredbi, člankom 2. stavkom 1. Direktive 2003/96 definira se u njoj upotrijebljen pojam „energenata” taksativnim navođenjem popisa proizvoda koji su obuhvaćeni tim pojmom, pri čemu se upućuje na oznake kombinirane nomenklature. Međutim, s obzirom na to da se ne nalazi na tom popisu, nuklearno gorivo nije „energent” u smislu Direktive 2003/96 te se na njega stoga ne primjenjuje oslobođenje iz članka 14. stavka 1. točke (a) te direktive (oslobođenje energenata na koje se primjenjuje usklađena trošarina i koji se koriste za proizvodnju električne energije). Predmetno oslobođenje ne može se primijeniti ni po analogiji. Usto, eventualna neusklađenost nacionalnog zakonodavstva s politikom Unije u pogledu smanjenja emisija CO<sub>2</sub> ne bi mogla opravdati tumačenje odredbi članka 2. stavka 1. i članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96, uz opasnost da im se radikalno izmijeni opseg, a protivno jasnoj namjeri zakonodavca Unije, na način da se primjenjuju na proizvode različite od energenata i električne energije u smislu te direktive.

Sud tako u biti prihvaća mogućnost istodobne naplate poreza na potrošnju električne energije i poreza na izvore proizvodnje te energije koji nisu energenti u smislu Direktive 2003/96.

Porez uveden nacionalnim zakonom koji se ni neposredno ni posredno ne primjenjuje na potrošnju električne energije navedenu u Direktivi 2003/96, kao ni na potrošnju bilo koje druge trošarinske robe, ne može biti obuhvaćen člankom 1. stavkom 1. Direktive 2008/118 ili njezinim člankom 1. stavkom 2., a stoga ni predstavljati trošarinu na električnu energiju ni drugi neizravni porez na taj proizvod u smislu te direktive.

Takav je slučaj i s porezom koji se, s jedne strane, duguje kada se gorivni elementi ili gorivne šipke prvi put koriste u nuklearnom reaktoru i kada dođe do samoodržavajuće lančane reakcije s ciljem industrijske proizvodnje električne energije i koji se naplaćuje od proizvođača električne energije te se, s druge strane, izračunava na osnovi količine upotrijebljenog nuklearnog goriva, pri čemu je predviđena zajednička stopa za sve vrste takvog goriva, iako količina električne energije koja se proizvodi u reaktoru nuklearne elektrane nije izravno uvjetovana količinom upotrijebljenog nuklearnog goriva, nego može varirati ovisno o prirodi i svojstvima korištenog goriva, kao i o razini prinosa predmetnog reaktora, te iako bi se taj porez mogao naplatiti i zbog samog pokretanja samoodržavajuće lančane reakcije a da se nužno nije proizvela nikakva količina električne energije i da se shodno tomu nije ni potrošila.

Sud stoga napominje da ne proizlazi da između korištenja nuklearnog goriva i potrošnje električne energije proizvedene u reaktoru nuklearne elektrane postoji izravna i neraskidiva veza.

***Presuda od 20. rujna 2017., Elecdey Carcelen i dr. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 i C-221/16, EU:C:2017:705)***

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Okoliš – Električna energija iz vjetra – Direktiva 2009/28/EZ – Promicanje energije iz obnovljivih izvora – Članak 2. drugi stavak točka (k) – Program potpore – Članak 13. stavak 1. drugi podstavak točka (e) – Administrativni troškovi – Direktiva 2008/118/EZ – Opći aranžmani za trošarine – Članak 1. stavak 2. – Dodatni neizravni porezi s posebnim namjenama – Direktiva 2003/96/EZ – Oporezivanje energenata i električne energije – Članak 4. – Minimalno oporezivanje električne energije – Pristojba na vjetroagregate koji služe za proizvodnju električne energije”*

Društva tužitelji iskorištavala su na području Autonomne regije Kastilje – La Manche (Španjolska) vjetroagregate namijenjene proizvodnji električne energije. Tijekom poreznog razdoblja za 2011. i 2012. platila su pristojbu uvedenu nacionalnim zakonom, koja se sastoji od tromjesečnog paušalnog iznosa koji varira ovisno o veličini vjetroelektrane i snazi vjetroagregata, neovisno o količini električne energije koja je njime proizvedena.

Budući da su smatrali da je ta pristojba neustavna i protivna pravu Unije, ti su tužitelji od nadležnih nacionalnih tijela zatražili ispravak njihovih samostalno utvrđenih pristojbi za vjetroagregate i povrat plaćenih iznosa.

U tim je okolnostima Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Vrhovni sud Kastilje – La Manche, Španjolska) postavio Sudu pitanje o pravnom sustavu predmetne pristojbe.

Sud je u ovoj presudi odlučio, kad je riječ o primjeni aranžmanâ za trošarine, da članak 4. Direktive 2003/96 treba tumačiti na način da mu nisu protivni nacionalni propisi poput onih iz glavnog postupka, kojima se predviđa naplata pristojbe na vjetroagregate koji služe za proizvodnju električne energije, s obzirom na to da se tom pristojbom ne oporezuju energenti ili električna energija u smislu članka 1. i članka 2. stavaka 1. i 2. te direktive te ona stoga nije obuhvaćena njezinim područjem primjene.

Naime, ne postoji nikakva poveznica između, s jedne strane, činjenice koja dovodi do nastanka obveze plaćanja pristojbe o kojoj je riječ u glavnom postupku i, s druge strane, stvarne proizvodnje električne energije u vjetroagregatima.

Uzimajući u obzir utvrđenu kvalifikaciju, članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da mu nisu protivni nacionalni propisi poput onih iz glavnog postupka, kojima se predviđa naplata pristojbe na vjetroagregate koji služe za proizvodnju električne energije, s obzirom na to da ta pristojba ne predstavlja porez koji se naplaćuje na potrošnju energenata ili električne energije i stoga nije obuhvaćena područjem primjene te direktive.



**Presuda od 10. lipnja 1999., Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))**

*„Direktiva 92/81/EEZ – Usklađivanje struktura trošarina na mineralna ulja – Mineralna ulja koja se nabavljaju za korištenje kao gorivo u zračnom prometu, osim za privatne rekreativne letove – Oslobođenje od usklađene trošarine”*

Švedska porezna uprava zatražila je od zračnog prijevoznika Braathensa da plati porez za zaštitu okoliša predviđen nacionalnim zakonom koji se primjenjuje na nacionalni komercijalni zračni promet i izračunava na temelju potrošnje goriva i emisija ugljikovodika i dušikova monoksida.

Nakon podnošenja prigovora poreznim tijelima, koji je odbijen, Braathens je podnio tužbu sudu koji je uputio zahtjev. Taj je sud pokrenuo postupak pred Sudom kako bi doznao, kao prvo, je li sporni porez protivan članku 8. stavku 1. točki (b) Direktive 92/81, kao drugo, može li se smatrati da ta odredba ima izravan učinak te, kao treće, može li se navedeni porez podijeliti na dio koji je u skladu s pravom Zajednice i dio koji nije u skladu s tim pravom.

Sud najprije utvrđuje da se članku 8. stavku 1. Direktive 92/81 protivi naplata poreza za zaštitu okoliša koji se primjenjuje na nacionalni komercijalni zračni promet i izračunava na temelju podataka o potrošnji goriva i emisijama ugljikovodika i dušikova monoksida tijekom prosječnog zračnog putovanja s vrstom korištenog zrakoplova.

Takav nacionalni porez, koji se primjenjuje na samu potrošnju goriva jer postoji izravna i neraskidiva veza između potrošnje goriva i onečišćujućih tvari ispuštenih prilikom te potrošnje, nije u skladu s aranžmanima za usklađene trošarine koji su uspostavljeni direktivama 92/12 i 92/81. Naime, kad bi se državama članicama dopustilo da primjenjuju drugi neizravni porez na proizvode koji, kao u ovom slučaju, trebaju biti oslobođeni od usklađene trošarine u skladu s člankom 8. stavkom 1. točkom (b) Direktive 92/81, time bi se toj odredbi oduzeo svaki koristan učinak.

Nadalje, Sud smatra da je obveza predviđena člankom 8. stavkom 1. točkom (b) Direktive 92/81 da se od usklađene trošarine oslobađaju mineralna ulja koja se nabavljaju za korištenje kao gorivo u zračnom prometu, osim za privatne rekreativne letove, dovoljno jasna, precizna i bezuvjetna kako bi se pojedinci na nju mogli pozvati pred nacionalnim sudom radi pobijanja nacionalnog propisa koji nije u skladu s tom obvezom.

**Presuda od 13. srpnja 2017., Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))**

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2003/96/EZ – Oporezivanje energenata i električne energije – Članak 14. stavak 1. točka (c) – Oslobođenje za energente koji se upotrebljavaju kao gorivo pri plovidbi unutar vodenih putova Europske unije i za proizvodnju električne energije na plovilima – Gorivo koje brod upotrebljava za plovidbu od mjesta gdje je sagrađen do luke u drugoj državi članici kako bi ondje ukrcao svoj prvi komercijalni teret“*

Vakarų Baltijos laivų statykla, litavsko društvo za gradnju brodova koji plove na otvorenom moru (u daljnjem tekstu: litavsko društvo), sklopilo je ugovor o gradnji teretnog broda za estonsko društvo. To je uključivalo, među ostalim, kupnju i izravno ulijevanje goriva u spremnike, kao i plaćanje trošarina na to gorivo. Nakon primitka tog broda, klijent je organizirao da brod bez tereta otplovi iz luke Klaipėde (Litva) u luku Stralsund (Njemačka), gdje je na brod ukrcao prvi komercijalni teret, koji je nakon toga njime uz naknadu prevezen u luku Santander (Španjolska).

Litavsko društvo zatražilo je od nacionalne porezne inspekcije povrat trošarine koju je platilo za isporuku goriva za brod svojem estonskom klijentu. Nacionalna porezna inspekcija odbila je taj zahtjev uz obrazloženje da u trenutku isporuke predmetnog goriva klijentu litavsko društvo nije ispunilo formalne i materijalne uvjete predviđene nacionalnim pravom te nije posjedovalo licenciju koja mu omogućuje da brodove opskrbljuje gorivom.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Odbor za porezne sporove pri vladi Republike Litve) poništila je odluku o odbijanju povrata trošarine. Nacionalna porezna inspekcija protiv te je odluke podnijela tužbu za poništenje Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionalni upravni sud u Vilnius, Litva), koji je prihvatio tu tužbu. Litavsko društvo zatim je podnijelo žalbu u kasacijskom postupku Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve), odnosno sudu koji je uputio zahtjev, koji nastoji doznati kako treba tumačiti članak 14. stavak 1. točku (c) Direktive 2003/96 te je li moguće odbiti oslobođenje koje se predviđa tom odredbom isključivo na temelju formalnih razmatranja.

Sud prije svega smatra da članak 14. stavak 1. točku (c) Direktive 2003/96 treba tumačiti na način da se oslobođenje predviđeno tom odredbom primjenjuje na gorivo koje se upotrebljava za plovidbu broda bez tereta od luke u jednoj državi članici, u ovom slučaju onoj u kojoj je taj brod sagrađen, do luke u drugoj državi članici, kako bi ondje ukrcao robu koju nakon toga treba prevesti u luku treće države članice.

Sud potom članak 14. stavak 1. točku (c) Direktive 2003/96 tumači na način da mu se protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se isključuje primjena oslobođenja predviđenog u toj odredbi zato što je opskrba broda energentima izvršena a da nije udovoljeno formalnim zahtjevima predviđenima tim propisom, čak i ako ta opskrba ispunjava sve uvjete za njegovu primjenu predviđene navedenom odredbom.

### 3.2. Struktura trošarina koje se primjenjuju na energente

*Presuda od 2. lipnja 2016., ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))*

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Trošarine – Direktiva 2003/96/EZ – Diferencirana stopa trošarine za pogonska goriva i goriva za ogrjev – Pretpostavka za primjenu stope za goriva za ogrjev – Podnošenje mjesečnog popisa izjava prema kojima su kupljeni proizvodi namijenjeni za potrebe grijanja – Primjena stope trošarine predviđene za pogonska goriva u slučaju nepodnošenja tih izjava – Načelo proporcionalnosti”*

Tijekom razdoblja od 1. ožujka do 31. prosinca 2009. poljsko društvo ROZ-ŚWIT izvršilo je niz transakcija prodaje goriva za ogrjev koje se sastoji od količina lakog loživog ulja. Utvrđeno je da su te prodaje provjerene i da nije bilo upitno da su kupci potvrdili tu kupnju i potrošnju goriva za ogrjev za potrebe grijanja. Međutim, ROZ-ŚWIT nije podnio popis izjava kupaca u roku, kako je predviđeno poljskim zakonodavstvom koje se odnosi na trošarine.

Budući da se tim zakonodavstvom predviđalo da se u slučaju nepoštovanja obveze podnošenja popisa izjava kupaca u roku na proizvod koji se koristi kao gorivo za ogrjev primjenjuje stopa trošarine predviđena za pogonska goriva, ta je trošarina naplaćena na prodaju koju je izvršilo društvo ROZ-ŚWIT, a utvrđena je u rješenju o ponovnom razrezu poreza koje je donio Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (voditelj Carinskog ureda u Wrocławu, Poljska).

ROZ-ŚWIT je protiv tog rješenja o ponovnom razrezu poreza podnio žalbu direktoru glavnog Carinskog ureda u Wrocławu u kojoj je tvrdio da to što nije podnesen popis izjava kupaca predstavlja samo formalnu nepravilnost jer prava namjena predmetnog goriva za ogrjev za potrebe grijanja nije bila upitna.

Budući da je ta žalba odbijena, ROZ-ŚWIT je podnio tužbu Wojewódzkom Sądowi Administracyjnemu we Wrocławiu (Upravni sud vojvodstva u Wrocławu, Poljska).

Taj sud u biti nastoji doznati treba li Direktivu 2003/96 kao i načelo proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg, s jedne strane, prodavatelji goriva za ogrjev moraju u određenom roku podnijeti mjesečni popis izjava kupaca, prema kojima su kupljeni proizvodi namijenjeni za potrebe grijanja i, s druge strane, ako se taj popis ne podnese u određenom roku, na prodana goriva za ogrjev primjenjuje se stopa trošarine predviđena za pogonska goriva, iako je utvrđeno da namjena tog proizvoda za potrebe grijanja nije upitna.

Sud odlučuje da Direktivu 2003/96 kao i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg prodavatelji goriva za ogrjev moraju u određenom roku podnijeti mjesečni popis izjava kupaca prema kojima su kupljeni proizvodi namijenjeni za potrebe grijanja. Protivi im se, međutim, nacionalni

propis na temelju kojeg se, ako se ne podnese takav popis u određenom roku, na prodana goriva za ogrjev primjenjuje stopa trošarina za pogonska goriva, iako je utvrđeno da namjena tog proizvoda za potrebe grijanja nije upitna.

Naime, s jedne strane, uzimajući u obzir marginu prosudbe kojom raspolazu države članice u pogledu mjera i mehanizama koje treba donijeti s ciljem sprečavanja izbjegavanja i utaje poreza povezane s prodajom goriva za ogrjev, i s obzirom na to da obveza podnošenja popisa izjava kupaca nadležnim tijelima nije očito neproporcionalna, valja utvrditi da je takva obveza primjerena mjera za postizanje takvog cilja i ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje.

S druge strane, suprotno tomu, odredba nacionalnog prava na temelju koje se, ako nije podnesen popis izjava kupaca u roku, na goriva za ogrjev automatski primjenjuje stopa trošarine predviđena za pogonska goriva, iako se ona koriste kao goriva za ogrjev, povređuje opću strukturu i cilj Direktive 2003/96, koji se temelje na načelu prema kojem se energenti oporezuju s obzirom na njihovo stvarno korištenje. Usto, takva automatska primjena stope trošarine predviđene za pogonska goriva u slučaju nepoštovanja obveze podnošenja takvog popisa povređuje načelo proporcionalnosti. Naime, primjena stope trošarine predviđene za pogonska goriva na goriva za ogrjev zbog povrede te obveze, iako nema sumnje u pogledu namjene tih proizvoda za potrebe grijanja, prekoračuje ono što je nužno za sprečavanje izbjegavanja i utaje poreza.

***Presuda od 27. studenoga 2003., Komisija/Finska (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))***

*„Povreda obveze države članice – Direktive 92/81/EEZ i 92/82/EEZ – Stope trošarine na mineralna ulja – Porezni nadzor – Korištenje plinskog ulja kao pogonskog goriva”*

U ovom predmetu, koji se odnosi na tužbu zbog povrede obveze podnesenu protiv Republike Finske, Komisija je od Suda tražila da utvrdi da je Republika Finska povrijedila obveze koje ima na temelju članka 8. stavaka 2. i 3. Direktive 92/81 i članka 5. stavka 1. Direktive 92/82, time što je zadržala na snazi nacionalni propis kojim se predviđa mogućnost korištenja plinskog ulja koje se oporezuje po nižoj stopi (loživo ulje) kao pogonskog goriva za motorna vozila.

S jedne strane, Komisija tvrdi da se, iako se finskim propisom nalaže da se na plinsko ulje koje se koristi kao pogonsko gorivo primjenjuje stopa trošarine koja je viša od najniže stope utvrđene u članku 5. stavku 1. Direktive 92/82, ipak ne može smatrati da je taj propis u skladu s tom odredbom jer se njime ne jamči da će se navedeno plinsko ulje u svim okolnostima stvarno oporezivati po stopi koja se njome predviđa.

Naime, u finskom sustavu dopušta se korištenje plinskog ulja koje se oporezuje po nižoj stopi kao pogonskog goriva te se taj sustav temelji na obvezi vlasnika ili imatelja motornih vozila da prethodno prijave poreznim tijelima svoju namjeru da počnu koristiti loživo ulje kao pogonsko gorivo uz plaćanje dodatne naknade i/ili pristojbe za gorivo,

koje se ne naplaćuju s obzirom na količinu korištenog loživog ulja i stoga ne predstavljaju trošarine.

S druge strane, Komisija tvrdi da Republika Finska na razini distribucije i korištenja plinskog ulja u svrhe navedene u članku 8. stavcima 2. i 3. Direktive 92/81, kao što je korištenje u sektorima poljoprivrede, šumarstva i javnih radova, nije provela odgovarajući i učinkovit nadzor koji se zahtijeva tim odredbama kako bi se osiguralo da se plinsko ulje koristi isključivo u svrhu za koju se oporezuje.

Sud u toj presudi odlučuje da se ne može smatrati da je s člankom 5. stavkom 1. Direktive 92/82, kojim se zahtijeva da se plinsko ulje koje se koristi kao pogonsko gorivo oporezuje po najnižoj stopi trošarine koja se njime predviđa, usklađen nacionalni propis kojim se, s obzirom na to da se njime u tu svrhu uvode dodatna naknada i/ili pristojba za gorivo koje se naplaćuju na temelju prethodne prijave i koje ne predstavljaju trošarine, predviđa mogućnost korištenja plinskog ulja koje se oporezuje po nižoj stopi kao pogonskog goriva.

Iako se člankom 5. stavkom 1. Direktive 92/82 državama članicama nalaže obveza da zajamče da se mineralna ulja koja se koriste kao pogonsko gorivo oporezuju barem po stopi trošarine utvrđenoj tom odredbom, u članku 8. stavcima 2. i 3. Direktive 92/81 navode se određeni sektori u kojima se na korištenje mineralnih ulja kao pogonskog goriva mogu primijeniti oslobođenja ili snižena stopa trošarine, pod uvjetom da je u tom pogledu proveden porezni nadzor.

Međutim, država članica koja zadrži na snazi propis o korištenju plinskog ulja kojim se uspostavlja mehanizam poreznog nadzora koji ne omogućuje ostvarivanje cilja koji se nastoji postići tim odredbama povređuje obveze koje ima na temelju tih odredbi, s obzirom na to da se tim mehanizmom ne može stvarno spriječiti da se mineralna ulja koja su namijenjena za druge svrhe i koja se stoga oporezuju po nižoj stopi koriste kao pogonsko gorivo, a stoga ni zajamčiti da se plinsko ulje koje se koristi kao pogonsko gorivo stvarno oporezuje po najnižoj stopi trošarine predviđenoj tim odredbama.

## II. Usklađivanje pravilâ o obvezi obračuna i plaćanju trošarina

### 1. Obveza obračuna trošarina

*Presuda od 29. lipnja 2017., Komisija/Portugal (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))*

*„Povreda obveze države članice – Trošarine na cigarete – Direktiva 2008/118/EZ – Obveza obračuna – Mjesto i trenutak nastanka te obveze – Porezne oznake – Slobodno kretanje trošarinske robe – Vremensko ograničenje stavljanja na tržište i prodaje kutija cigareta – Načelo proporcionalnosti”*

Sudu je u ovom predmetu podnesena tužba zbog povrede obveze kojom se tražilo da se utvrdi da je Portugalska Republika, time što je na kutije cigareta primijenila zabranu stavljanja na tržište i prodaje javnosti nakon kraja trećeg mjeseca godine koja slijedi onu koja se nalazi na nalijepljenoj markici, povrijedila obveze koje ima na temelju članka 9. prvog stavka Direktive 2008/118 i načela proporcionalnosti.

Sud smatra da država članica koja propiše da se cigarete puštene u potrošnju tijekom određene godine više ne mogu staviti na tržište i prodati javnosti nakon isteka trećeg mjeseca iduće godine, ako nema povećanja stope trošarine na te proizvode koja stupa na snagu iduće godine, povređuje obveze koje ima na temelju članka 9. prvog stavka Direktive 2008/118 i načela proporcionalnosti.

Naime, borba protiv prijevare, porezne utaje i mogućih zlouporaba cilj je kojem teži Direktiva 2008/118, kao što to proizlazi iz njezine uvodne izjave 31., članka 11. i članka 39. stavka 3. prvog podstavka. Međutim, puštanje u potrošnju prekomjernih količina kutija cigareta na kraju godine, u iščekivanju budućeg povećanja trošarine, jest oblik zlouporabe koji države članice imaju pravo spriječiti prikladnim mjerama. Budući da se u članku 9. prvom stavku Direktive 2008/118 upućuje na nacionalno pravo na snazi na dan nastanka obveze obračuna trošarina radi utvrđivanja uvjeta za obračun trošarine i njezine stope, takvo pravo priznato državama članicama nužno znači njihovu mogućnost da donesu takve mjere.

Međutim, države članice u provedbi ovlasti koje su im povjerene pravom Unije moraju poštovati opća pravna načela, među kojima je, uz ostalo, načelo proporcionalnosti. Njime se državama članicama nalaže da primjenjuju sredstva koja, iako omogućuju učinkovito ostvarenje cilja postavljenog nacionalnim pravom, ne smiju prekoračivati ono što je nužno i koja što je moguće manje negativno utječu na ciljeve i načela postavljene zakonodavstvom Unije o kojem je riječ. Mjera čiji je cilj spriječiti puštanje u potrošnju prekomjernih količina kutija cigareta na kraju godine, u iščekivanju povećanja trošarine, prikladna je za ostvarenje legitimnih ciljeva borbe protiv porezne prijevare i utaje te zaštite javnog zdravlja. Ona također pridonosi osiguravanju zdravog tržišnog natjecanja. Međutim, budući da se takva mjera primjenjuje u svim slučajevima, uključujući one u kojima se stopa trošarine smanji ili ostane nepromijenjena, ona nije nužna za ostvarenje postavljenih ciljeva. Naime, oni bi se mogli ostvariti na manje ograničavajući, ali jednako prikladan način kad bi se sporna mjera primjenjivala samo u slučaju povećanja stope trošarina na cigarete.



## 1.1. Obveza obračuna u slučaju otpuštanja trošarinske robe iz sustava odgode plaćanja trošarina

*Presuda od 2. lipnja 2016., Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))*

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Neizravni porezi – Trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – Obveza obračuna trošarina – Članak 7. stavak 2. – Pojam ,otpuštanje trošarinske robe iz sustava odgode plaćanja trošarine’ – Oporezivanje energenata i električne energije – Direktiva 2003/96/EZ – Članak 14. stavak 1. točka (a) – Uporaba energenata za proizvodnju električne energije – Kupovina i daljnja prodaja energenata koji se nalaze u trošarinskom skladištu koju izvršava srednji kupac – Izravna isporuka energenata gospodarskom subjektu radi proizvodnje električne energije – Navođenje srednjeg kupca kao ,primatelja’ u poreznim dokumentima – Povreda zahtjeva nacionalnog prava u pogledu oslobođenja od trošarine – Odbijanje oslobođenja – Dokaz uporabe robe u uvjetima koji omogućuju oslobođenje od trošarine – Proporcionalnost”*

Društvo Polihim ovlašteno je držatelj trošarinskog skladišta koji upravlja trošarinskim skladištem u Lukovitu (Bugarska), u kojem je ovlašten proizvoditi energente te ih skladištiti u sustavu odgode plaćanja trošarina.

Na temelju trostranog ugovora koji su sklopila društva Polihim, Petros Ojl OOD i TEC Bobov dol EAD, Polihim je prodao teška loživa ulja Petros Ojlu, koji ih je dalje prodao društvu TEC Bobov dol, krajnjem potrošaču oslobođenom od trošarina na temelju bugarskog zakonodavstva. Ta teška loživa ulja Polihim je izravno isporučio društvu TEC Bobov dol iz svojeg trošarinskog skladišta. Potonje društvo koristilo je teška loživa ulja za proizvodnju električne energije, u smislu članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96.

Tijekom poreznog nadzora koji je proveden nad Polihimom, bugarska carinska tijela utvrdila su da je to društvo izjavilo da je u korist društva Petros Ojl osam puta stavilo u potrošnju teška loživa ulja obuhvaćena oznakom KN 2710 19 64, ali je napomenulo da u tom pogledu nije bilo obveznik nikakve trošarine, s obzirom na to da je ta roba bila namijenjena proizvodnji električne energije, u smislu bugarskog Zakona o trošarinama.

Budući da su smatrala da Petros Ojl, kojeg je Polihim naveo kao primatelja robe o kojoj je riječ u glavnom postupku, nije imao status krajnjeg potrošača oslobođenog od trošarina na temelju nacionalnog zakonodavstva i da je zbog toga otpuštanje te robe s trošarinskog skladišta Polihima dovelo do trošarinskog duga potonjeg društva, bugarska carinska tijela izdala su akt u kojem je utvrđen upravni prekršaj.

Polihim je protiv tog akta podnio pisane prigovore u kojima je tvrdio da je navedenu robu, jednom kad je bila otpuštena s trošarinskog skladišta, izravno isporučio društvu TEC Bobov dol koje proizvodi električnu energiju te ima status krajnjeg potrošača oslobođenog od trošarine.

Odlukom od 27. svibnja 2013. ravnatelj carinske uprave Svištov (Bugarska) odbio je te prigovore i izrekao Polihimu novčane kazne u visini, za svako puštanje u potrošnju, dvostrukog iznosa nepodmirenih trošarina, na temelju nacionalnog Zakona o

trošarinama. Trošarinska stopa koja se uzela u obzir za izračun tih novčanih kazni bila je ona koja se primjenjuje na energente koji se koriste u druge svrhe, osim kao pogonska goriva ili gorivo za ogrjev.

Polihim je podnio tužbu protiv te odluke Rajonenom sadu Lukovit (Općinski sud u Lukovitu, Bugarska), koji je izmijenio odluku od 27. svibnja 2013. smanjenjem iznosa izrečenih novčanih kazni.

Polihim je protiv te presude podnio žalbu u kasacijskom postupku Administrativnom sadu Pleven (Upravni sud u Plevenu, Bugarska), odnosno sudu koji je uputio zahtjev. Taj sud osobito želi doznati, s jedne strane, treba li članak 7. stavak 2. Direktive 2008/118 tumačiti na način da prodaja trošarinske robe unutar trošarinskog skladišta, a da ta roba nije fizički napustila to skladište, predstavlja puštanje u potrošnju te robe. S druge strane, taj sud pita treba li članak 14. stavak 1. točku (a) Direktive 2003/96, u vezi s člankom 7. Direktive 2008/118, tumačiti na način da mu se protivi odbijanje nacionalnih tijela da oslobode od trošarina energente koje, nakon što ih je ovlašteni držatelj skladišta prodao srednjem kupcu, taj srednji kupac dalje proda krajnjem potrošaču koji ispunjava sve zahtjeve nacionalnog prava za oslobođenje od trošarina na tu robu i kojem je taj ovlašteni držatelj skladišta izravno isporučio navedenu robu iz svojeg trošarinskog skladišta, zbog jedinog razloga što srednji kupac, kojeg je držatelj skladišta naveo kao primatelja navedene robe, ne ispunjava te zahtjeve.

Sud odgovara, kao prvo, da članak 7. stavak 2. Direktive 2008/118 valja tumačiti na način da prodaja trošarinske robe koju drži ovlašteni držatelj u trošarinskom skladištu dovodi do njezina puštanja u potrošnju tek u trenutku u kojem ona fizički napusti navedeno trošarinsko skladište. Budući da je trošarina, kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 9. Direktive 2008/118, porez na potrošnju, a ne prodaju, vrijeme u kojem nastaje obveza obračuna mora biti vrlo usko povezano s potrošačem.

U tom pogledu, u stavku 1. te odredbe vrijeme u kojem nastaje obveza obračuna definira se kao vrijeme puštanja u potrošnju trošarinske robe. Osim toga, iz članka 7. stavka 2. točke (a) navedene direktive proizlazi da „puštanje u potrošnju” konkretno znači otpuštanje trošarinske robe, uključujući nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine. Stoga otpuštanje trošarinske robe iz sustava odgode plaćanja trošarine označava fizičko otpuštanje te robe s trošarinskog skladišta, a ne njezinu prodaju.

Takvo tumačenje odgovara ciljevima te direktive. Budući da je trošarina porez na potrošnju, a ne prodaju, vrijeme u kojem nastaje obveza obračuna mora biti vrlo usko povezano s potrošačem. Stoga, ako roba o kojoj je riječ ostane u trošarinskom skladištu ovlaštenog držatelja skladišta, ne može doći do potrošnje, iako ju je taj ovlašteni držatelj prodao.

Nadalje, upućivanje, među ostalim, na mogućnost nepravilnog otpuštanja trošarinske robe iz sustava odgode plaćanja trošarine može se shvatiti samo kao fizičko otpuštanje robe iz takvog sustava.

Naposljetku, s obzirom na to da trošarinsku robu u sustavu odgode plaćanja trošarine ovlašteni držatelj drži u trošarinskom skladištu, ne postoji obveza obračuna trošarina sve dok predmetnu robu ovlašteni držatelj drži u takvom skladištu.

Kao drugo, Sud pojašnjava da članak 14. stavak 1. točku (a) Direktive 2003/96, u vezi s člankom 7. Direktive 2008/118, treba tumačiti na način da mu se protivi odbijanje nacionalnih tijela da oslobode od trošarina energente koje, nakon što ih je ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta prodao srednjem kupcu, taj srednji kupac dalje proda krajnjem potrošaču koji ispunjava sve zahtjeve iz nacionalnog prava u svrhu oslobođenja od trošarine i kojem je tu robu izravno isporučio taj ovlašteni držatelj sa svojeg trošarinskog skladišta, zbog jedinog razloga što srednji kupac, kojeg je ovlašteni držatelj naveo kao primatelja te robe, nema svojstvo krajnjeg potrošača ovlaštenog nacionalnim pravom na primanje energenata koji su oslobođeni od trošarina.

Iako se uvjetovanje oslobođenja od trošarine utvrđenjem, u poreznim dokumentima, primatelja koji ispunjava uvjete predviđene nacionalnim pravom za primanje energenata oslobođenih od trošarina mora tumačiti na način da omogućuje postizanje cilja olakšavanja nadzora primjene oslobođenja od trošarina, smanjenjem rizika od uporabe robe na temelju koje ne nastaje pravo na oslobođenje, takvo odbijanje, a da nije provjereno jesu li u trenutku otpuštanja te robe s trošarinskog skladišta ispunjeni temeljni zahtjevi da će se ta roba koristiti u svrhe koje dovode do prava na oslobođenje, prekoračuje ono što je nužno za osiguravanje pravilne i dosljedne primjene tih oslobođenja te za sprečavanje prijevare, utaje ili zlouporabe.

### ***Presuda od 24. veljače 2021., Silcompa (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))***

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 76/308/EEZ – Članci 6. i 8. te članak 12. stavci 1. do 3. – Uzajamna pomoć kod naplate određenih potraživanja – Obveza plaćanja trošarine u dvjema državama članicama za iste transakcije – Direktiva 92/12/EZ – Članci 6. i 20. – Puštanje proizvoda u potrošnju – Krivotvorenje pratećeg trošarinskog dokumenta – Povreda ili nepravilnost do koje je došlo tijekom kretanja trošarinske robe koja je unutar sustava odgode plaćanja trošarine – Nepravilno otpuštanje proizvoda iz sustava odgode plaćanja trošarine – „Dvostruki zahtjev za oporezivanje” u vezi s trošarinama – Nadzor koji provode sudovi države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište – Odbijanje zahtjeva za pomoć koji su podnijela nadležna tijela druge države članice – Uvjeti”*

U razdoblju od 1995. do 1996. Silcompa SpA, društvo koje proizvodi etilni alkohol sa sjedištem u Italiji, prodavalo je Grčkoj etilni alkohol unutar sustava odgode plaćanja trošarine<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> U skladu s tim poreznim sustavom, u pogledu trošarine za trošarinsku robu još ne postoji obveza njezina obračuna, iako je oporezivi događaj već nastao. Naime, tim se sustavom provodi odgoda obračuna trošarine sve dok se ne ispuni uvjet nastanka obveze njezina obračuna.

Nakon nadzora u 2000. utvrđeno je da prateći trošarinski dokumenti (u daljnjem tekstu: PTD-ovi) za pošiljke alkohola koje je isporučilo društvo Silcompa nikad nisu stigli grčkim carinskim tijelima radi izdavanja službenih dokumenata i da su pečati carinskog ureda koji su se nalazili na PTD-ovima bili krivotvoreni. Stoga je talijansko carinsko tijelo (u daljnjem tekstu: Agencija) izdalo tri porezna rješenja radi naplate nepodmirenih trošarina.

Grčka carinska tijela su 2004. obavijestila Agenciju o tome da isporuke proizvoda koje je društvo Silcompa otpremilo grčkom poduzetniku treba smatrati nepravilnima. Stoga je izdano rješenje o ispravku poreza kojim su obuhvaćena talijanska porezna potraživanja te dodatno rješenje o ispravku poreza. Postupak pokrenut protiv tog rješenja 2017. doveo je do sklapanja nagodbe između Agencije i društva Silcompa.

Grčka carinska tijela izdala su 2005. u pogledu istih izvoznih transakcija unutar Unije dva rješenja o plaćanju trošarina zbog nezakonitog puštanja u potrošnju na grčkom državnom području alkohola koji je otpremilo društvo Silcompa. Osim toga, grčka porezna uprava podnijela je Agenciji zahtjev za pomoć kod naplate potraživanja u vezi s predmetnim trošarinama. Agencija je, kao nadležno tijelo kojem je zahtjev upućen, stoga dostavila društvu Silcompa dva rješenja o sporazumnom plaćanju.

Žalbu koju je društvo Silcompa podnijelo nakon odbijanja njegove tužbe protiv tih poreznih rješenja prihvatila je Commissione tributaria regionale del Lazio (Okrušni porezni sud Lacija, Italija). Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija), postupajući povodom žalbe u kasacijskom postupku koji je pokrenula Agencija, odlučio je postaviti Sudu prethodno pitanje.

Stoga je Sud presudio da, u okviru postupka osporavanja koji se odnosi na mjere izvršenja koje su donesene u državi članici u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište, nadležno tijelo te države članice može odbiti udovoljiti zahtjevu za naplatu trošarina koji su nadležna tijela druge države članice podnijela u pogledu proizvoda koji su nepravilno otpušteni iz sustava odgode plaćanja trošarine, ako se taj zahtjev temelji na činjenicama koje se odnose na iste izvozne transakcije kao i one koje su već bile predmetom naplate trošarina u državi članici u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište<sup>6</sup>.

Sud napominje da nezakonito stavljanje na tržište na grčkom državnom području alkohola koji je otpremilo društvo Silcompa može predstavljati, s jedne strane, povredu ili nepravilnost u pogledu predmetnih proizvoda i, s druge strane, posljedicu povrede ili nepravilnosti do koje je došlo ranije u Italiji. Ovisno o toj odluci suda koji je uputio zahtjev, moguće su dvije hipoteze.

U prvoj hipotezi, koja se odnosi na slučaj više povreda ili nepravilnosti do kojih je došlo na području više država članica, dvije ili više država članica smatraju se nadležnima za

---

<sup>6</sup> Članak 6. stavak 2. i članak 20. Direktive 92/12

ubiranje trošarina. Dakle, u slučaju nepravilnog otpuštanja iz sustava odgode plaćanja trošarine u jednoj državi članici nakon kojeg je uslijedilo puštanje u potrošnju trošarinske robe u drugoj državi članici, ne može i ta država ubirati trošarine u pogledu istih izvoznih transakcija. Naime, do tog puštanja u potrošnju može doći samo jednom. Iz toga slijedi da, iako do više uzastopnih povreda ili nepravilnosti može doći u različitim državama članicama, samo povredu ili nepravilnost koja je za posljedicu imala otpuštanje proizvoda tijekom kretanja iz sustava odgode plaćanja trošarine treba uzeti u obzir radi naplate te trošarine, s obzirom na to da su tom povredom ili nepravilnošću proizvodi pušteni u potrošnju<sup>7</sup>.

Druga hipoteza odnosi se na slučaj u kojem se tijela države članice oslanjaju na jednu od pretpostavki predviđenih za određivanje mjesta u kojem je došlo do povrede ili nepravilnosti<sup>8</sup> i u kojoj su tijela druge države članice utvrdila da je do povrede ili nepravilnosti stvarno došlo u toj državi članici<sup>9</sup>. U toj hipotezi, ta tijela primjenjuju korektivni mehanizam kojim se potonjoj državi članici dopušta da naplati trošarinu u roku u tri godine od dana izdavanja PTD-ova<sup>10</sup>. Jednom kad taj rok protekne, samo država članica koja se oslonila na jednu od tih pretpostavki može valjano provesti naplatu trošarine.

Kad je riječ o pravilima o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja koja se odnose na trošarine, Sud najprije ističe postojanje podjele nadležnosti između tijela države članice u kojoj tijelo koje podnosi zahtjev ima sjedište, koje na potraživanje i akt kojima se dopušta izvršenje naplate primjenjuje svoje nacionalno pravo, i tijela države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište, koje na mjere izvršenja primjenjuje svoje nacionalno pravo<sup>11</sup>. Primjenom tog načela uzajamnog povjerenja akt kojim se dopušta izvršenje naplate potraživanja izravno se priznaje i automatski se smatra instrumentom kojim se dopušta izvršenje naplate potraživanja države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište. Iz toga slijedi da tijela potonje države članice ne mogu dovesti u pitanje ocjenu tijela države članice koja podnosi zahtjev o mjestu u kojem je do nepravilnosti ili povrede došlo jer je ta ocjena u njezinoj isključivoj nadležnosti. Nadalje, Sud je utvrdio da se akt kojima se dopušta izvršenje naplate potraživanja ne može izvršiti u državi članici u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište ako to izvršenje dovodi do dvostrukog ubiranja trošarine na iste transakcije koje se odnose na iste proizvode. Stoga je nadležnom tijelu te države članice potrebno omogućiti da odbije izvršenje tog akta kako bi se izbjeglo istodobno postojanje dviju pravomoćnih odluka koje se odnose na oporezivanje istih proizvoda, od kojih se jedna temelji na njihovu nepravilnom otpuštanju iz sustava odgode plaćanja trošarine, a druga na njihovu naknadnom puštanju u potrošnju. Naposljetku, Sud zaključuje da se to

<sup>7</sup> Članci 6. i 20. Direktive 92/12

<sup>8</sup> Članak 20. stavci 2. i 3. Direktive 92/12

<sup>9</sup> Na temelju članka 20. stavaka 2. i 3. Direktive 92/12, te pretpostavke predviđene su u dvama slučajevima: prvi se odnosi na situaciju u kojoj nije moguće utvrditi mjesto u kojem je došlo do povrede ili nepravilnosti, a drugi na situaciju u kojoj trošarinska roba nije stigla u odredište i nije moguće utvrditi mjesto u kojem je došlo do povrede ili nepravilnosti.

<sup>10</sup> Članak 18. stavak 1. i članak 19. stavak 1. Direktive 92/12

<sup>11</sup> Članak 12. stavci 1. i 3. Direktive 76/308

tumačenje ne može dovesti u pitanje njegovom sudskom praksom, prema kojoj zakonodavac Unije sprečavanje dvostrukog oporezivanja nije uspostavio kao apsolutno načelo<sup>12</sup>, s obzirom na to da se ona nalazi u posebnom činjeničnom kontekstu koji se odnosi na slučaj nezakonitog otpuštanja iz sustava odgode plaćanja trošarine zbog krađe proizvoda na kojima su u „državi članici otpreme” stavljenе porezne oznake koje su imale stvarnu vrijednost koja ih razlikuje od jednostavne potvrde plaćanja novčanog iznosa poreznim tijelima države članice izdavanja tih oznaka.

**Presuda od 29. travnja 2010., Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))**

*„Carinski zakonik Zajednice – Članak 202., članak 215. stavci 1. i 3., članak 217. stavak 1. i članak 233. prvi stavak točka (d) – Pojam robe koja je „zadržana i istodobno ili naknadno oduzeta” – Uredba o provedbi Carinskog zakonika – Članak 867.a – Direktiva 92/12/EEZ – Članak 5. stavci 1. i 2., članak 6., članak 7. stavak 1. te članci 8. i 9. – Šesta direktiva o PDV-u – Članak 7., članak 10. stavak 3. i članak 16. stavak 1. – Nezakonit unos robe – Prijevoz robe obavljen pod pokrićem karneta TIR – Zadržavanje i uništenje – Određivanje države članice u kojoj nastaju carinski dug, potraživanja po osnovi trošarine i PDV – Podmirivanje carinskih i poreznih dugova”*

Danski sud uputio je Sudu prethodno pitanje u okviru spora koji se odnosio na naplatu carina, trošarina i PDV-a na cigarete prokrijumčarene prilikom prijevoza obavljenih pod pokrićem karneta TIR. Cigarete su odmah zadržane i uništene. Stoga se u biti postavilo pitanje postoji li i dalje carinski i porezni dug za prokrijumčarenu robu te može li se on podmiriti ako je roba zadržana, oduzeta ili uništena.

Sud smatra da članak 5. stavak 1. treći podstavak i članak 6. stavak 1. Direktive 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 96/99, treba tumačiti na način da za robu koju su lokalna carinska i porezna tijela zadržala prilikom njezina unosa na područje Unije te koju su ta tijela istodobno ili naknadno uništila, pri čemu je ona cijelo vrijeme bila u njihovu posjedu, treba smatrati da nije uvezena u Uniju, tako da u odnosu na nju nije nastao događaj na temelju kojeg nastaje trošarina. Ne smatra se da se na robu koja je oduzeta nakon što je nezakonito unesena na to područje, odnosno od trenutka kad je napustila mjesto u kojem se nalazi prvi carinski ured smješten unutar navedenog područja, te koju su navedena tijela istodobno ili naknadno uništila, pri čemu je ona cijelo vrijeme bila u njihovu posjedu, primjenjuje „odgoda plaćanja trošarine” u smislu odredbi članka 5. stavka 2. prvog podstavka u vezi s člankom 6. stavkom 1. točkom (c) navedene direktive, kao i članka 84. stavka 1. točke (a) u vezi s člankom 98. Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 955/1999, te članka 867.a Uredbe br. 2454/93, kako je izmijenjena Uredbom br. 1662/1999, tako da nastaje događaj na temelju kojeg nastaje trošarina na tu robu te stoga u odnosu na nju nastaje i obveza obračuna.

Usto, Sud pojašnjava da članak 6. stavak 1. i članak 7. stavak 1. Direktive 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 96/99, treba tumačiti na način da su tijela države članice u kojoj

<sup>12</sup> Presuda Suda od 13. prosinca 2007., BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), t. 55.)



je roba koja je nezakonito unesena u Uniju otkrivena i potom oduzeta nadležna za naplatu trošarina, pod uvjetom da se ta roba drži u komercijalne svrhe. Na nacionalnom je sudu da utvrdi je li taj uvjet ispunjen u sporu koji se pred njim vodi.

**Presuda od 28. siječnja 2016., BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))**

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Opći aranžmani za trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – Nepravilnost do koje je došlo tijekom kretanja trošarinske robe – Kretanje robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine – Manjak robe prilikom isporuke – Ubiranje trošarine u nedostatku dokaza o uništenju ili gubitku robe”*

Društvo BP Europa je tijekom siječnja 2011. brodom poslalo 2,4 milijuna litara plinskog ulja iz trošarinskog skladišta smještenog u Nizozemskoj u trošarinsko skladište smješteno u Njemačkoj. Prijevoz je obavljen u sklopu kretanja trošarinske robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine. Nakon isporuke, vlasnik trošarinskog skladišta smještenog u Njemačkoj utvrdio je da je zaprimio 4854 litre manje od početne količine plinskog ulja te je o tome obavijestio carinska tijela. Njemačka porezna uprava potom je obračunala porez na energiju na manjak plinskog ulja. Društvo BP Europa osporava tu odluku.

Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), koji je odlučivao u sporu, u biti pita Sud koja pravila o obvezi obračuna treba, u skladu s Direktivom 2008/118, primijeniti na robu koja se kreće unutar sustava odgode ako je prilikom isporuke utvrđen manjak robe u odnosu na količinu koja je postojala na mjestu otpreme. Konkretno, pita dovodi li, u skladu s člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/118, otkrivanje manjka robe prilikom isporuke robe u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku do ukidanja sustava odgode plaćanja trošarine koji je predviđen za trošarinsku robu. Usto, njemački sud postavlja Sudu pitanje protivi li se odredbama Direktive 2008/118 nacionalna odredba o prenošenju u kojoj se izričito ne navodi da nepravilnost uređena člankom 10. stavkom 2. Direktive 2008/118 treba dovesti do puštanja predmetne robe u potrošnju.

Sud odlučuje da članak 20. stavak 2. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da kretanje trošarinske robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine završava u smislu te odredbe u trenutku kad njezin primatelj, nakon potpunog iskrčavanja prijevoznog sredstva koje sadržava predmetnu robu, utvrdi njezin manjak u odnosu na količinu koja mu je trebala biti isporučena.

Naime, tekst članka 20. stavka 2. Direktive 2008/118 odnosi se na samu robu, pri čemu se u njemu ni na koji način ne upućuje na sredstva kojima je ona dopremljena. Radi određivanja trenutka isporuke robe stoga treba uzeti u obzir stvarni primitak robe kao takve koji je ostvario primatelj, a ne samo dopremanje primatelju spremnika te robe, neovisno o tome o kakvom je spremniku riječ.

Članak 20. te direktive dio je njezina poglavlja IV., naslovljenog „Kretanje trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine”. Odredbe tog poglavlja uključuju i članak 19.



stavak 2. točku (c) navedene direktive, u skladu s kojim primatelj mora dopustiti preglede na temelju kojih nadležna tijela države članice odredišta mogu ustanoviti je li roba o kojoj je riječ stvarno zaprimljena. Zakonodavac Unije time je želio taj stvarni primitak robe učiniti elementom koji određuje uvjete pod kojima se kretanje te robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine mora ocijeniti prilikom njezine isporuke. Nijednom drugom odredbom navedenog poglavlja ne zahtijeva se drukčije tumačenje.

Nadalje, cilj odredbi članka 20. stavka 2. Direktive 2008/118, kojima se pojašnjava kada završava kretanje trošarinske robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine, jest odrediti trenutak u kojem se smatra da je ta roba puštena u potrošnju i, slijedom toga, odrediti trenutak u kojem nastaje obveza obračuna trošarine na tu robu.

Usto, s obzirom na to da je trošarina porez na potrošnju, kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 9. Direktive 2008/118, razrezan na određenu količinu robe stavljene u potrošnju, trenutak nastanka obveze obračuna te trošarine mora biti određen na način da se količina predmetne robe može precizno izmjeriti.

Sud dodaje da odredbe članka 7. stavka 2. točke (a) u vezi s člankom 10. stavkom 2. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da se situacije koje se uređuju tim odredbama razlikuju od one iz članka 7. stavka 4. te direktive i da okolnost da se u nacionalnoj odredbi kojom se prenosi članak 10. stavak 2. Direktive 2008/118 izričito ne navodi da je nepravilnost koja se uređuje tom odredbom direktive trebala dovesti do puštanja predmetne robe u potrošnju ne može spriječiti primjenu te nacionalne odredbe u slučaju utvrđenja manjka, koji nužno podrazumijeva takvo puštanje u potrošnju.

Naime, članak 10. stavak 2. i članak 7. stavak 2. točka (a) Direktive 2008/118 odnose se na slučaj u kojem je nepravilnost otkrivena tijekom kretanja trošarinske robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine uzrokovala njezino puštanje u potrošnju otpuštanjem iz tog sustava. Slijedom toga, nacionalnom odredbom kojom se prenosi članak 10. stavak 2. Direktive 2008/118 u načelu se ne može propisati da se smatra da je do takve nepravilnosti došlo u državi članici u kojoj je otkrivena i u vrijeme kada je otkrivena a da ta pretpostavka nije uvjetovana činjenicom da je ta nepravilnost uzrokovala puštanje predmetne robe u potrošnju.

Utvrđenje postojanja manjka robe prilikom isporuke trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine upućuje na nužno proteklu situaciju tijekom koje roba koja nedostaje nije bila predmet te isporuke i čije kretanje stoga nije završilo u skladu s člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/118. Ta situacija stoga predstavlja nepravilnost u smislu članka 10. stavka 6. te direktive. Nepravilnost takve prirode nužno dovodi do otpuštanja iz sustava odgode plaćanja trošarine i, slijedom toga, puštanja u potrošnju, kao što se to predviđa člankom 7. stavkom 2. točkom (a) navedene direktive.

Osim toga, nepravilnost koja se uređuje člankom 10. stavkom 2. Direktive 2008/118 odnosi se na situaciju različitu od one iz članka 7. stavka 4. te direktive, odnosno situaciju u kojoj nije došlo do „potpuno[g] uništenj[a] ili nepovrat[nog] gubit[ka]

trošarinske robe". Stoga, ako se podnese dokaz o takvom potpunom uništenju ili nepovratnom gubitku trošarinske robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine, u toj situaciji ne može doći do puštanja u potrošnju u smislu članka 7. stavka 2. točke (a) Direktive 2008/118, pa stoga ni do primjene članka 10. stavka 2. te direktive. Slijedom toga, situacije koje su obuhvaćene tim odredbama razlikuju se od one na koju se odnosi članak 7. stavak 4. navedene direktive.

Naposljetku, Sud pojašnjava da članak 10. stavak 4. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da se primjenjuje ne samo kad ukupna količina robe koja se kreće unutar sustava odgode plaćanja trošarine ne dopiye na mjesto odredišta nego i na slučajeve u kojima samo dio te robe nije dospio na odredište.

Naime, sam sadržaj članka 10. stavka 4. Direktive 2008/118 stoga ni na koji način ne ograničava primjenu te odredbe samo na slučajeve u kojima ukupna količina robe koja se kreće unutar sustava odgode plaćanja trošarine ne dopiye na odredište. Članak 10. stavak 4. Direktive 2008/118 stoga je smješten u okvir unutar kojeg je zakonodavac Unije namjeravao urediti sve situacije nepravilnosti, uključujući, slijedom toga, one koje se odnose samo na dio kretanja.

## **1.2. Obveza obračuna u slučaju da je trošarinsku robu nabavila fizička osoba**

***Presuda od 2. travnja 1998. (puni sastav Suda), EMU Tabac i dr. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))***

*„Direktiva Vijeća 92/12/EEZ o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o držanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda – Država članica u kojoj treba platiti trošarinu – Kupnja preko posrednika”*

EMU Tabac, trgovac na malo duhanskim proizvodima u Luksemburgu, i The Man in Black Ltd društva su kćeri društva Enlightened Tobacco Company. Ta su društva uspostavila i primjenjivala sustav kojim se rezidentu Ujedinjene Kraljevine omogućivalo da u toj zemlji nabavi duhanske proizvode kupljene od EMU-a u Luksemburgu a da pritom „ne mora napustiti udobnost svojeg naslonjača”.

Zahvaljujući tom sustavu, kupac nastoji izbjeći plaćanje trošarina primjenjivih u Ujedinjenoj Kraljevini, koje su znatno više od onih koje treba platiti u Luksemburgu. Klijenti, koji djeluju posredstvom poduzeća The Man in Black, mogu naručiti najviše 800 cigareta po narudžbi. Taj je posrednik zadužen za prijevoz robe iz Luksemburga u Ujedinjenu Kraljevinu te za to da trgovcu na malo, društvu EMU Tabac, i prijevozniku isplati novčani iznos koji im se duguje i na koji zadržava proviziju.

Tijekom 1995. Commissioners of Customs and Excise (carinsko tijelo Ujedinjene Kraljevine) zadržao je u Doveru određene količine duhanskih proizvoda prilikom uvoza,

kao što se to dopušta britanskim zakonodavstvom ako je na njih potrebno platiti trošarine.

U okviru postupka sudskog nadzora nad britanskim carinskim tijelom, oba su društva smatrala da su, kad je riječ o uvozu izvršenom za potrebe fizičkih osoba koje su platile trošarine Velikom Vojvodstvu Luksemburgu, predmetni proizvodi oslobođeni od tih trošarina u Ujedinjenoj Kraljevini i da je stoga carinsko tijelo nezakonito zadržalo te proizvode.

Court of Appeal (Žalbeni sud, Ujedinjena Kraljevina) uputio je Sudu pitanja u pogledu tumačenja Direktive Zajednice o aranžmanima za trošarinsku robu.

Sud odgovara da Direktivu 92/12 treba tumačiti na način da joj se ne protivi naplata trošarina u državi članici A na robu koja je puštena u potrošnju u državi članici B, u kojoj je za potrebe fizičkih osoba rezidenata države članice A nabavljena od društva X preko društva Y koje djeluje u svojstvu posrednika za te fizičke osobe i uz naknadu, pri čemu je prijevoz robe iz države članice B u državu članicu A također organiziralo društvo Y za račun fizičkih osoba, a obavio ga je prijevoznik koji djeluje uz naknadu.

Kako bi došao do tog zaključka, Sud je najprije naglasio razliku koja se Direktivom uspostavlja između, s jedne strane, robe koja se drži u komercijalne svrhe i, s druge strane, robe koja se drži u osobne svrhe. U skladu s Direktivom, kako bi se utvrdila strogo osobna priroda držanja trošarinske robe iz članka 8., potrebno je da je tu robu nabavila fizička osoba, da ju je nabavila za vlastitu uporabu te da je sama obavila njezin prijevoz. Usto, Sud je utvrdio da, kad je zakonodavac Zajednice namjeravao uputiti na sudjelovanje posrednika u okviru te direktive, to učinio izričito. Međutim, u ovom slučaju takvo sudjelovanje nije izričito predviđeno ni u jednoj jezičnoj verziji.

Sud u tom pogledu pojašnjava da potreba za ujednačenim tumačenjem akata koje su donijele institucije Zajednice isključuje da se, u slučaju dvojbe, tekst odredbe razmatra zasebno te zahtijeva da ga se, naprotiv, tumači i primjenjuje s obzirom na verzije na drugim službenim jezicima. U načelu svim jezičnim verzijama treba priznati istu vrijednost, koja se ne može razlikovati ovisno o broju stanovnika država članica koji upotrebljavaju jezik o kojem je riječ.

Sud zaključuje da se članak 8. Direktive 92/12, kojim se predviđa da se trošarine na proizvode koje fizičke osobe nabavljaju za vlastitu uporabu i koje same prevoze naplaćuju u državi članici u kojoj su ti proizvodi nabavljeni, ne primjenjuje ako su kupnja i/ili prijevoz trošarinske robe obavljani preko posrednika. Stoga u slučaju kad je robu koja potječe iz jedne države članice u drugu državu članicu dopremio subjekt koji djeluje uz naknadu, koji je prethodno pronašao klijente u potonjoj državi i koji je organizirao uvoz te robe, obveza obračuna trošarine nastaje u potonjoj državi članici.

Naposljetku, Sud je istaknuo da se Direktivom izričito predviđa da se u tom slučaju trošarine plaćene u državi članici u kojoj je roba kupljena vraćaju kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje.

**Presuda od 23. studenoga 2006., Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))**

*„Porezne odredbe – Usklađivanje zakonodavstava – Direktiva 92/12/EEZ – Trošarine – Vino – Članci 7. do 10. – Određivanje države članice u kojoj nastaje obveza obračuna trošarina – Nabava koju fizička osoba obavlja za vlastite potrebe i potrebe drugih fizičkih osoba – Dopremanje u drugu državu članicu posredstvom prijevoznika – Sustav koji se primjenjuje u državi članici odredišta”*

B. F. Joustra svake je godine u Francuskoj naručivao vino za vlastite potrebe i potrebe drugih članova skupine čiji je član. Vino koje je naručivao B. F. Joustra puštalo se u potrošnju u Francuskoj te su se u toj državi članici plaćale trošarine. Na njegov zahtjev, to je vino u Francuskoj preuzimao nizozemski prijevoznik koji ga je dopremao u Nizozemsku kako bi ga isporučio u dom B. F. Joustre, gdje je vino bilo uskladišteno nekoliko dana, prije nego što je isporučeno drugim članovima skupine. B. F. Joustra plaćao je cijenu vina i prijevoza te mu je zatim svaki član skupine nadoknađivao cijenu koja odgovara količinama vina koje su mu isporučene i dio troškova prijevoza izračunan razmjerno navedenim količinama. Količine isporučene svakom članu skupine nisu prekoračivale najveće okvirne količine koje se predviđaju Direktivom 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 92/108, kako bi se utvrdilo jesu li proizvodi namijenjeni u komercijalne svrhe, odnosno 90 litara vina, uključujući najviše 60 litara pjenušavog vina. B. F. Joustra tu djelatnost nije obavljao profesionalno ni s ciljem stjecanja dobiti.

Nizozemska porezna tijela primijenila su na to vino trošarinu u iznosu od 906,20 eura.

B. F. Joustra osporava da je dužan platiti te trošarine. U skladu s Direktivom 92/12, proizvodi koje fizičke osobe nabavljaju za vlastitu uporabu i koje same prevoze oslobođeni su od trošarina u državi članici uvoza. Međutim, prema njegovu mišljenju, izraz „koje same prevoze” iz te direktive ne sprečava da se ona tumači na način da je pristojba u državi članici odredišta isključena ako fizička osoba sama kupuje trošarinsku robu u drugoj državi članici te je prevozi u državu članicu odredišta posredstvom treće strane, po vlastitom nalogu i za svoj račun.

Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), koji je odlučivao u tom sporu, postavio je Sudu pitanje o tumačenju tog pojma.

Sud smatra da Direktivu 92/12 treba tumačiti na način da se – kada fizička osoba koja ne obavlja profesionalnu djelatnost i koja nema cilj stjecanja dobiti u prvoj državi članici nabavlja za vlastite potrebe i potrebe drugih fizičkih osoba trošarinsku robu puštenu u potrošnju u toj državi članici te je za svoj račun dopremi u drugu državu članicu posredstvom prijevoznika s poslovnim nastanom u toj drugoj državi članici – primjenjuje članak 7. te direktive, a ne njezin članak 8., tako da se trošarine naplaćuju i u toj državi.

Naime, za potrebe primjene Direktive 92/12, za proizvode koji se ne drže u osobne svrhe i koji stoga nisu obuhvaćeni člankom 8. Direktive treba nužno smatrati da se drže u komercijalne svrhe te su zbog toga obuhvaćeni njezinim člankom 7. Međutim, za potrebe primjene navedenog članka 8. zahtijeva se da je predmetne proizvode osobno

prevezla fizička osoba koja ih je nabavila. Na temelju članka 7. stavka 6. navedene direktive, trošarine plaćene u prvoj državi u takvom se slučaju vraćaju u skladu s njezinim člankom 22. stavkom 3.

***Presuda od 14. ožujka 2013., Komisija/Francuska (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))***

*„Povreda obveze države članice – Direktiva 92/12/EEZ – Trošarine – Duhanski proizvodi koji su nabavljeni u jednoj državi članici i prevezeni u drugu državu članicu – Isključivo kvantitativni kriteriji za ocjenu – Članak 34. UFEU-a – Količinska ograničenja uvoza“*

Sudu je protiv Francuske podnesena tužba zbog povrede obveze kojom se tražilo da se utvrdi da je primjena isključivo kvantitativnog kriterija kako bi se ocijenilo jesu li fizičke osobe prerađeni duhan podrijetlom iz druge države članice držale u komercijalne svrhe protivna Direktivi 92/12 i članku 34. UFEU-a, s obzirom na to da se taj kriterij primjenjuje po pojedinačnom vozilu, a ne po osobi, te općenito za sve duhanske proizvode (odnosno 2 kilograma po pojedinačnom vozilu).

Sud najprije smatra da država članica koja takav kriterij općenito primjenjuje za sve duhanske proizvode povređuje obveze koje ima na temelju Direktive 92/12, a osobito njezinih članaka 8. i 9.

Naime, kako bi se utvrdilo da se proizvodi drže u komercijalne svrhe, u članku 9. stavku 2. te direktive navodi se nekoliko kriterija. Konkretno, kao što to proizlazi iz samog teksta članka 9. stavka 2. prvog podstavka, kako bi utvrdile da se proizvodi drže u komercijalne svrhe, države članice trebaju, među ostalim, uzeti u obzir nekoliko elemenata, pri čemu je količina proizvoda koji se drže samo jedan od brojnih navedenih elemenata. Nadalje, kad je riječ o tom elementu, člankom 9. stavkom 2. drugim podstavkom predviđa se da države članice mogu utvrditi okvirne količine samo u obliku dokaza. Iz toga slijedi da se tim člankom 9. stavkom 2. državama članicama ne dopušta da isključivo na temelju strogo kvantitativnog praga za proizvode koji se drže utvrde da se oni drže u komercijalne svrhe.

Osim toga, Sud utvrđuje da se Direktivom 92/12, time što se u njoj izričito određuju minimalni pragovi za nekoliko različitih kategorija duhanskih proizvoda, državama članicama dopušta da odrede pragove prema težini svih duhanskih proizvoda koji se drže samo pod uvjetom da poštuju svaki od tih minimalnih pragova.

Naposljetku navodi da, s obzirom na to da je cilj članka 9. stavka 2. Direktive 92/12 pojasniti uvjete u kojima nastaje obveza obračuna trošarine za osobu koja drži robu u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka, treba smatrati da se minimalni okvirni pragovi predviđeni u članku 9. stavku 2. drugom podstavku odnose na navedenu osobu i da se stoga primjenjuju po osobi.

**Presuda od 18. srpnja 2013., Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))**

*„Trošarina – Direktiva 92/12/EEZ – Članci 7. do 9. – Direktiva 2008/118/EZ – Članci 32. do 34. – Kretanje trošarinske robe unutar Zajednice – Uredba (EEZ) br. 3649/92 – Članci 1. i 4. – Pojednostavnjeni prateći dokument – Primjerak 1. – ‚Cash & carry‘ djelatnost – Proizvodi pušteni u potrošnju u jednoj državi članici i držani u drugoj državi članici u komercijalne svrhe ili proizvodi koje nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i same ih prevoze – Jaka alkoholna pića – Nepostojanje obveze dobavljača da izvrši provjeru“*

Dansko društvo Metro raspolaže veleprodajnim trgovačkim lancima koji su namijenjeni poslovnim subjektima i koji funkcioniraju prema takozvanom sustavu „cash & carry“. U okviru tog načina distribucije, klijenti koji imaju karticu dolaze na prodajno mjesto kako bi nabavili robu koju plaćaju u gotovini te se sami brinu za njezin prijevoz.

Spor u glavnom postupku odnosio se na trošarine na jaka alkoholna pića, koje su u Švedskoj mnogo više nego u Danskoj. Ta situacija predstavlja financijski poticaj za kupnju jakih alkoholnih pića na koja se primjenjuje danska trošarina i za uvoz tih pića u Švedsku. Na jaka alkoholna pića ne primjenjuju se švedske trošarine ako ih fizičke osobe nabavljaju u Danskoj za vlastitu uporabu te ako ih same prevoze. Suprotno tomu, u slučaju da su nabavljena u komercijalne svrhe, primjenjuju se švedske trošarine.

Nakon što su švedskim poslovnim subjektima koji su nabavljali ta pića u Danskoj izdana porezna rješenja, švedska porezna uprava naložila je Metrou da mu njegovi švedski klijenti dostave pojednostavnjeni prateći dokument predviđen za trošarinsku robu koja se kreće među državama članicama.

Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska) odbio je tužbu koju je Metro podnio protiv te odluke. Metro je zatim podnio žalbu protiv te presude Højesteretu (Vrhovni sud, Danska), odnosno sudu koji je uputio zahtjev, koji je Sudu postavio pitanje, među ostalim, treba li članke 7. do 9. Direktive 92/12 kao i članke 1. i 4. Uredbe br. 3649/92 tumačiti na način da se njima gospodarski subjekt obvezuje da provjeri imaju li kupci iz drugih država članica namjeru uvesti trošarinsku robu u drugu državu članicu i, prema potrebi, obavlja li se taj uvoz u privatne ili komercijalne svrhe.

Sud odgovara da članke 7. do 9. Direktive 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 92/108, kao i članke 1. i 4. Uredbe br. 3649/92 treba tumačiti na način da se njima gospodarski subjekt ne obvezuje da provjeri imaju li kupci iz drugih država članica namjeru uvesti trošarinsku robu u drugu državu članicu i, prema potrebi, obavlja li se taj uvoz u privatne ili komercijalne svrhe.

Naime, na temelju članka 1. Uredbe br. 3649/92, ako je trošarinska roba koja je već puštena u potrošnju u jednoj državi članici namijenjena za upotrebu u nekoj drugoj državi članici u svrhe predviđene odredbama članka 7. Direktive 92/12, osoba nadležna za prijevoz unutar Zajednice mora izraditi pojednostavnjeni prateći dokument. Međutim, na temelju tih odredbi nikako se ne može zaključiti da dobavljač, ako sam nije „osoba nadležna za prijevoz unutar Zajednice“ na temelju članka 1. Uredbe br. 3649/92, treba



provjeravati jesu li ispunjeni uvjeti da nadležna osoba izradi i dostavi mu navedeni pojednostavnjeni prateći dokument kako bi ga mogao zadržati.

Usto, u skladu s člankom 7. stavkom 3. Direktive 92/12, ovisno o okolnostima slučaja, trošarinski obveznik je osoba koja obavlja isporuku, koja drži robu namijenjenu isporuci ili osoba koja prima robu za korištenje u državi članici različitoj od one u kojoj je roba već puštena u potrošnju ili relevantni gospodarski subjekt ili tijelo javnog prava. Iz toga prije svega proizlazi da se gospodarski subjekt, kao dobavljač koji se ne bavi dostavom prodanih proizvoda, ne može smatrati „osobom koja obavlja isporuku” u smislu navedenog članka 7. stavka 3. Takav gospodarski subjekt ne može se smatrati osobom „koja drži robu namijenjenu isporuci” u smislu navedenog članka 7. stavka 3., s obzirom na to da na temelju svoje djelatnosti samoposlužne veleprodaje ne može jamčiti ni komercijalnu uporabu proizvoda prodanih klijentima u drugoj državi članici ni to da će ti proizvodi zaista biti isporučeni u tu drugu državu članicu.

Usto, Sud pojašnjava da članke 32. do 34. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da ne mijenjaju bitno članke 7. do 9. Direktive 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 92/108, nego se njima preuzima sadržaj potonjih članaka te ih se pojašnjava.

Naposljetku, Sud odlučuje da članak 8. Direktive 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 92/108, treba tumačiti na način da njime može biti obuhvaćena kupnja trošarinske robe kada tu robu nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i same je prevoze, što nadležna nacionalna tijela moraju provjeriti u svakom slučaju zasebno.

## 2. Plaćanje trošarina

*Presuda od 15. lipnja 2006., Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))*

*„Porezne odredbe – Usklađivanje zakonodavstava – Direktiva 92/12/EEZ – Trošarina – Porezne oznake – Šesta direktiva o PDV-u – Članci 2. i 27. – Nestanak trošarinskih biljega”*

Društvo Landewijck bavi se trgovinom na veliko prerađenim duhanom u Luksemburgu, za koju ima licenciju ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta. U skladu s nizozemskim zakonom o trošarini, to je poduzeće podnijelo dva zahtjeva za izdavanje trošarinskih biljega za prerađeni duhan Belastingdienst/Douaneu te Amsterdam (Porezna i carinska uprava u Amsterdamu, Nizozemska) te je zadužilo društvo Securicor Omega da mu ih isporuči. Ti su biljezi nestali tijekom isporuke.

Landewijck je obavijestio inspektora porezne uprave (u daljnjem tekstu: inspektor) da mu biljezi nisu dostavljeni, da ih se stoga nije moglo upotrijebiti te da je Securicor Omega odbio preuzeti odgovornost za njihov nestanak. Inspektor je odbio sve zahtjeve za naknadu štete ili povrat iznosa koji se duguje ili koji je plaćen na ime nestalih biljega. Inspektor je odbio i prigovor podnesen protiv te odluke. Naposljetku, tužba podnesena

Gerechtshofu te Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu, Nizozemska) odbijena je kao neosnovana. Nakon podnošenja žalbe u kasacijskom postupku, o sporu je odlučivao Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), odnosno sud koji je uputio zahtjev.

Taj je sud uputio Sudu nekoliko prethodnih pitanja kojima je osobito nastojao doznati može li država članica, a da pritom ne povrijedi Direktivu 92/12, isključiti povrat iznosa trošarina koje je društvo žalitelj platilo u okviru kupnje biljega, ako su porezne oznake o kojima je riječ nestale prije nego što ih se moglo staviti na duhanske proizvode namijenjene potrošnji na državnom području, iako nije isključeno da su ih treće strane koristile ili mogle koristiti na način da ih stave na prerađeni duhan koji je nezakonito stavljen na tržište.

Sud pojašnjava da ni Direktiva 92/12 ni načelo proporcionalnosti ne sprečavaju da države članice koje su iskoristile mogućnost da predvide da proizvodi namijenjeni puštanju u potrošnju na njihovu državnom području trebaju biti označeni poreznim oznakama donesu propis kojim se ne predviđa povrat iznosa plaćenih trošarina ako su trošarinski biljezi nestali prije nego što su stavljeni na duhanske proizvode, ako se taj nestanak ne može pripisati višoj sili ili nezgodi te ako nije utvrđeno da su biljezi uništeni ili da su postali potpuno neupotrebljivi, tako da financijsku odgovornost za gubitak tih biljega snosi njihov stjecatelj.

Naime, nacionalni propis kojim se stjecatelju trošarinskih biljega omogućuje da za njih ishodi povrat iznosa samim pozivanjem na njihov gubitak mogao bi dovesti do poticanja zlouporaba i prijevara. Međutim, sprečavanje tih zlouporaba i prijevara upravo je jedan od ciljeva koji se nastoje postići zakonodavstvom Zajednice. Slijedom toga, s obzirom na to da u skladu s nacionalnim pravilima, u slučaju nestanka poreznih biljega, financijsku odgovornost za gubitak tih biljega snosi njihov stjecatelj, ta pravila pridonose ostvarenju cilja sprečavanja zlouporabe tih biljega.

**Presuda od 13. prosinca 2007., BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))**

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezne odredbe – Usklađivanje zakonodavstava – Direktiva 92/12/EEZ – Trošarinska roba – Porezne oznake – Nepravilno otpuštanje iz sustava odgode plaćanja trošarine – Krađa – Puštanje u potrošnju u državi članici u kojoj je došlo do krađe – Nevraćanje iznosa plaćenog za porezne oznake druge države članice koje su već stavljene na ukradene proizvode”*

Poduzeće Tuxedo GmbH steklo je od Hauptzollamta (Glavni carinski ured, Njemačka) (u daljnjem tekstu: Hauptzollamt) porezne oznake za cigarete koje je u Irskoj proizvelo društvo P. J. Carroll & Co (u daljnjem tekstu: Carroll) i koje su bile namijenjene njemačkom tržištu. Tuxedo je poslao te oznake Carrollu, koji ih je stavio na pojedinačna pakiranja cigareta. Pakiranja su potom otpremljena poslovnom partneru sa sjedištem u

Nizozemskoj u okviru sustava odgode unutar Zajednice. Sve su cigarete ukradene u luci Dublin (Irska).

Budući da su cigarete otpuštene iz sustava odgode plaćanja trošarine u Irskoj, Carroll je platio trošarine irskoj carinskoj upravi, u skladu s propisima Unije.

Tuxedo je zatim zatražio od Hauptzollamta povrat iznosa koji je platio za stečene porezne oznake. Hauptzollamt je odbio taj zahtjev i to je odbijanje potvrđeno odlukom. Stoga je podnesena tužba Finanzgerichtu Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka), odnosno sudu koji je uputio zahtjev.

Njome se nastojalo doznati protivi li se Direktivi 92/12 propis države članice kojim se isključuje povrat iznosa plaćenog za stjecanje poreznih oznaka te države članice ako su te oznake stavljene na trošarinsku robu prije nego što je ona puštena u potrošnju u navedenoj državi članici, ako je ta roba ukradena u drugoj državi članici, što dovodi do plaćanja trošarina u toj drugoj državi članici, te ako nije podnesen dokaz da se ukradena roba neće prodavati u državi članici koja je izdala navedene oznake.

Sud najprije naglašava da krađa duhanskih proizvoda koji se kreću unutar sustava odgode plaćanja trošarina predstavlja nepravilno otpuštanje iz sustava odgode u smislu članka 6. stavka 1. točke (a) Direktive 92/12, tako da obveza obračuna trošarine nastaje u državi članici u kojoj je došlo do krađe, u skladu s člankom 20. stavkom 1. te direktive.

Zatim zaključuje da se Direktivi 92/12, kako je izmijenjena Uredbom br. 807/2003<sup>13</sup>, ne protivi propis države članice kojim se isključuje povrat iznosa plaćenog za stjecanje poreznih oznaka koje je izdala ta država članica ako su te oznake stavljene na trošarinsku robu prije nego što je ona puštena u potrošnju u navedenoj državi članici, ako je ta roba ukradena u drugoj državi članici, što dovodi do plaćanja trošarina u toj drugoj državi članici, te ako nije podnesen dokaz da se ukradena roba neće prodavati u državi članici koja je izdala navedene oznake.

Prema mišljenju Suda, mogućnost da se povrat iznosa koji je plaćen za porezne oznake ishodi samim pozivanjem na nestanak proizvoda na koje su stavljene te oznake mogla bi dovesti do poticanja zlouporaba i prijevara. Naime, u situaciji na koju se odnosi navedeni propis postoji nezanemariva opasnost od toga da će se ukradeni proizvodi prodavati u državi članici koja je izdala porezne oznake. Budući da su označeni poreznim oznakama te države, ti se proizvodi mogu bez poteškoća uvesti na službeno tržište duhanskih proizvoda navedene države, čime joj se uskraćuju porezni prihodi na koje ima pravo. Čak i ako gospodarski subjekt koji drži robu nije počinio nikakvu prijevaru, okolnost da je trošarina plaćena u drugoj državi članici ne utječe na tu opasnost.

U skladu s člankom 22. stavcima 1. i 2. Direktive 92/12, ako su proizvodi koji su pušteni u potrošnju u prvoj državi članici i koji su u tu svrhu označeni poreznom oznakom te

<sup>13</sup> Uredba Vijeća (EZ) br. 807/2003 od 14. travnja 2003. o prilagodbi odredbi u vezi odbora koji pomažu Komisiji u izvršavanju njezinih provedbenih ovlasti utvrđenih u instrumentima Vijeća donesenim u skladu s postupkom savjetovanja (jednoglasnost), Odluci 1999/468/EZ (SL 2003., L 122, str. 36.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 18., str. 5.)

države članice namijenjeni potrošnji u drugoj državi članici te su onamo otpremljeni, porezna tijela te države trebaju utvrditi da su uništene porezne oznake prvonavedene države članice. Navedenom odredbom zakonodavac Zajednice dao je prednost sprečavanju zlouporaba i prijevara pred načelom oporezivanja u samo jednoj državi članici. Bilo bi paradoksalno da je povrat iznosa plaćenog za porezne oznake koje su stavljene na trošarinsku robu dopušten u situaciji predviđenoj propisom o kojem je riječ, u kojoj nije moguća nikakva provjera odredišta ukradene robe, dok se člankom 22. stavkom 2. točkom (d) Direktive 92/12 povrat trošarine uvjetuje utvrđenjem da su uništene oznake koje potvrđuju njezino plaćanje, u okolnostima u kojima postoji manja opasnost od zlouporabe i prijevale.

**Presuda od 2. lipnja 2016., *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))**

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Opći aranžmani za trošarine – Direktiva 92/12/EEZ – Prerađeni duhan koji se kreće unutar sustava odgode plaćanja trošarina – Odgovornost ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta – Mogućnost država članica da ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta smatraju solidarno odgovornim za plaćanje novčanih kazni izrečenih počiniteljima krijumčarenja – Načela proporcionalnosti i pravne sigurnosti“*

Karelia, grčko društvo koje posluje u sektoru proizvodnje duhanskih proizvoda, trebalo je izvesti u Bugarsku cigarete koje se su se nalazile u sustavu odgode (prije pristupanja te države Uniji). Međutim, cigarete nikada nisu stigle na odredište, pri čemu je dovedeno u pitanje i samo postojanje društva kupca. Budući da se nije moglo dokazati da je pošiljka izvezena, zadržano je jamstvo plaćanja trošarina koje je ishodila Karelia. Usto, carinska tijela izdala su optužni akt koji se odnosio na krijumčarenje te su slijedom toga utvrdila dodatne poreze koje treba platiti i uvećala iznose trošarina.

Karelia je proglašena solidarno i građanskopravno odgovornom za plaćanje tih iznosa. Međutim, ona je smatrala da između nje i počinitelja krijumčarenja ne postoji nikakva pravna veza. Grčkim zakonodavstvom ipak se propisuje da odgovornost snose sve osobe za koje je utvrđeno da su sudjelovale u carinskom prekršaju, pri čemu činjenica da građanskopravno suodgovorne osobe nisu bile upoznate s namjerom osoba za koje je utvrđeno da su primarni počinitelji kaznenog djela ne oslobađa prvonavedene osobe njihove odgovornosti.

Pitanje suda koji je uputio zahtjev odnosi se na opseg odgovornosti držatelja trošarinskog skladišta koja se predviđa Direktivom 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 92/108, odnosno na to može li se taj subjekt, koji može biti obveznik plaćanja trošarina, smatrati i obveznikom plaćanja drugih financijskih posljedica, osobito novčanih kazni izrečenih počiniteljima krijumčarenja, iako on nije vlasnik sporne robe i s počiniteljima kaznenog djela nema nikakav ugovorni odnos na temelju kojeg su oni njegovi nalogoprimci.

Sud najprije odlučuje da iz strukture Direktive 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 92/108, a osobito iz njezina članka 13., članka 15. stavaka 3. i 4. kao i članka 20. stavka 1., proizlazi da je zakonodavac u okviru postupka kretanja trošarinske robe koja je stavljena u sustav odgode ključnu ulogu povjerio ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta.

Direktivom 92/12 uspostavlja se sustav odgovornosti ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta za sve rizike koji proizlaze iz kretanja trošarinske robe unutar takvog sustava te je on, slijedom toga, dužan platiti trošarine ako je tijekom kretanja te robe počinjena nepravilnost ili kazneno djelo koje dovodi do obveze obračuna trošarine. Dakle, ta je odgovornost objektivna i ne temelji se na dokazanoj ili predmnijevanoj krivnji držatelja trošarinskog skladišta, nego na njegovu sudjelovanju u gospodarskoj aktivnosti.

Međutim, iz članka 20. stavka 3. Direktive 92/12, kojim se predviđa da države članice poduzimaju mjere potrebne za suzbijanje kaznenih djela ili nepravilnosti i propisivanje učinkovitih sankcija, ne proizlazi da su države članice na temelju te odredbe dužne predvidjeti dopunsku kaznenu odgovornost ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta za sve nepravilnosti počinjene tijekom stavljanja trošarinske robe u promet.

Naime, kao prvo, u toj se odredbi pobliže ne navode ni primjerene sankcije ni kategorije osoba koje treba smatrati odgovornima za kaznena djela na temelju kojih se one izriču.

Kao drugo, sustav odgovornosti za rizik predviđen Direktivom 92/12 prestaje plaćanjem trošarina. Stoga se tom direktivom ne nalaže sustav solidarnosti koji bi ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta činio suodgovornim za plaćanje novčanih kazni izrečenih protiv počinitelja krijumčarenja.

Nadalje, Sud pojašnjava da Direktivu 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 92/108, tumačenu s obzirom na opća načela prava Unije, a posebno načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti, treba tumačiti na način da joj je protivan nacionalni propis – kojim se omogućuje proglašavanje solidarne odgovornosti osobito vlasnika proizvoda koji su u sustavu odgode plaćanja trošarina, kad su oni vezani za počinitelje kaznenog djela ugovornim odnosom na temelju kojeg su potonji njihovi nalogoprimci, za plaćanje iznosa koji odgovaraju novčanim kaznama izrečenima u slučaju kaznenog djela počinjenog tijekom kretanja tih proizvoda – na temelju kojeg je ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta proglašen solidarno odgovornim za plaćanje tih iznosa, pri čemu se on ne može osloboditi te odgovornosti dokazivanjem da uopće nije znao za djelovanja počinitelja kaznenog djela, čak i ako u skladu s nacionalnim pravom taj držatelj trošarinskog skladišta nije bio ni vlasnik navedenih proizvoda u trenutku počinjenja kaznenog djela niti je bio vezan za počinitelje tog djela ugovornim odnosom na temelju kojeg su oni njegovi nalogoprimci.

Naime, budući da stroža odgovornost ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, koji više nije vlasnik proizvoda u odnosu na koje je počinjeno kazneno djelo i koji nije vezan za počinitelje tog djela ugovornim odnosom na temelju kojeg su oni njegovi nalogoprimci, nije izričito predviđena ni Direktivom 92/12 ni odredbama nacionalnog prava, sankcije koje se mogu primijeniti na takvog ovlaštenog držatelja trošarinskog

skladišta na temelju takvog zakonodavstva nisu dostatno izvjesne ni predvidljive za dotične osobe kako bi se moglo smatrati da ispunjavaju zahtjeve pravne sigurnosti, što ipak mora provjeriti nacionalni sud.

Osim toga, kad je riječ o mjerama kojima je cilj sprečavanje porezne prijevare, u području PDV-a već je presuđeno da raspodjela rizika nakon prijevare koju je počinila treća strana nije u skladu s načelom proporcionalnosti, s obzirom na to da je na temelju sustava oporezivanja za plaćanje odgovoran jedino dobavljač, neovisno o svojem sudjelovanju u prijevari koju je počinio kupac.

Usto, nacionalne mjere na temelju kojih *de facto* nastaje sustav solidarne objektivne odgovornosti nadilaze ono što je potrebno za očuvanje prava državne blagajne. Pripisivanje odgovornosti za plaćanje PDV-a osobi koja nije njegov obveznik, čak i kada je ta osoba ovlašten dȓatelj trošarinskog skladišta koji je dužan ispuniti posebne obveze iz Direktive 92/12, te nedopuštanje da to plaćanje izbjegne podnošenjem dokaza da nema nikakve veze s ponašanjem tog obveznika mora se smatrati neusklađenim s načelom proporcionalnosti. Bilo bi očito neproporcionalno da se takvoj osobi bezuvjetno stavi na teret gubitak poreznih prihoda koji je uzrokovalo postupanje trećeg poreznog obveznika na koje ona nema nikakav utjecaj.

Ti isti zahtjevi moraju se poštovati kad je riječ o mjeri poput pripisivanja ovlaštenom dȓatelju trošarinskog skladišta odgovornosti za novčane posljedice krijumčarenja.

### III. Neizravni porezi osim trošarina koji se primjenjuju na trošarinsku robu

*Presuda od 24. veljače 2000., Komisija/Francuska (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))*

*„Tužba zbog povrede obveze – Direktiva 92/12/EEZ – Poseban porez na jaka alkoholna pića”*

U francuskom zakonodavstvu postojao je namet na duhan i alkoholna pića, nazvan „doprinos za socijalno osiguranje”, koji je uveden zbog rizika koje neumjerena upotreba tih proizvoda predstavlja za zdravlje. Taj se namet primjenjivao, među ostalim, na pića s udjelom alkohola većim od 25 % vol. Iznos posebnog nameta za alkoholna pića bio je utvrđen na 1 franak (oko 0,15 eura) po decilitru ili frakciji decilitra. Komisija je podnijela tužbu zbog povrede obveze protiv Francuske Republike jer je smatrala da „doprinos za socijalnu sigurnost”, zbog svojeg područja primjene i porezne osnovice, nije u skladu sa strukturom trošarina na alkohole i alkoholna pića, kako je utvrđena Direktivom 92/12.

Prema njezinu mišljenju, s jedne strane, „doprinos za socijalnu sigurnost” odnosio se na pića s udjelom alkohola većim od 25 % vol. Međutim, u članku 20. Direktive 92/83



navedena je definicija „etilnog alkohola“ koja obuhvaća, među ostalim, sva alkoholna pića obuhvaćena oznakama KN 2204 (vina), 2205 (vermut) i 2206 (ostala fermentirana pića) koja imaju stvarnu jakost sadržaja alkohola iznad 22 % vol. S druge strane, u članku 21. Direktive 92/83 kao porezna osnovica trošarine na etilni alkohol utvrđuje se broj hektolitara čistog alkohola, dok se „doprinos za socijalnu sigurnost“ utvrđuje s obzirom na količinu pića.

Sud odlučuje da se člankom 3. stavkom 2. Direktive 92/12, kojim se nastoji omogućiti državama članicama da osim najniže trošarine utvrđene Direktivom 92/83 uvedu i druge neizravne poreze s posebnom namjenom, odnosno cilj koji nije povezan s proračunom, ne zahtijeva da države članice poštuju sva pravila o trošarinama ili PDV-u u području utvrđivanja porezne osnovice, izračunavanja poreza, nastanka obveze obračuna i poreznog nadzora. Dovoljno je da su neizravni porezi s posebnim namjenama u tom pogledu usklađeni s općom strukturom jedne ili druge od tih poreznih tehnika kako se uređuju propisima Unije.

**Presuda od 9. ožujka 2000., EKW i Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))**

*„Neizravno oporezivanje – Općinski porez na pića – Šesta direktiva o PDV-u – Direktiva 92/12/EEZ“*

Društvo Evangelischer Krankenhausverein Wien (u daljnjem tekstu: EKW) upravlja kantinom u bolnici. Abgabenbehörde Wien (bečko tijelo nadležno za naplatu poreza) zatražio je 6. prosinca 1996. od tog društva, u skladu s bečkim poreznim propisima, iznos od 309 995 austrijskih šilinga (ATS) (oko 22 500 eura) na ime poreza na pića koja je prodalo u razdoblju od siječnja 1992. do listopada 1996. EKW je austrijskim sudovima podnio tužbu kojom osporava naplatu tih iznosa.

Wein & Co. društvo je za trgovinu vinima sa sjedištem u Leondingu, u Gornjoj Austriji, od kojeg su općinska tijela u skladu s poreznim propisima Gornje Austrije zatražila iznos od 417 628 austrijskih šilinga (ATS) (oko 30 350 eura) na ime poreza na pića koji duguje za razdoblje od 1. prosinca 1994. do 31. ožujka 1995. Wein & Co. također je pokrenuo postupak pred austrijskim sudovima.

Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija) postavlja Sudu pitanje o usklađenosti takvih općinskih odredbi o porezima na pića s pravom Zajednice, a osobito sa Šestom direktivom 77/388 i Direktivom 92/12.

Sud odgovara, s jedne strane, da je porez na bezalkoholna pića i sladoled u skladu sa Šestom direktivom 77/388 i Direktivom 92/12 te, s druge strane, da se Direktivi 92/12 protivi zadržavanje austrijskog poreza naplaćenog na alkoholna pića.

Kako bi došao do tog zaključka, Sud smatra, kao prvo, da, iako se člankom 33. Šeste direktive 77/388 sprečava zadržavanje ili uvođenje taksi ili drugih vrsta poreza, davanja i nameta koji imaju bitna obilježja PDV-a, tom se članku ne protivi zadržavanje ili uvođenje poreza koji nema ta obilježja. Stoga se navedenoj odredbi ne protivi zadržavanje poreza

predviđenog zakonodavstvom države članice koji se primjenjuje na isporuku sladoleda uz naknadu, uključujući prerađeno voće koje on sadržava ili koje se isporučuje zajedno s njim, kao i na takvu isporuku pića, pri čemu su u oba slučaja uključena pakiranja i dodaci koji se prodaju uz te proizvode. Naime, taj porez, koji se primjenjuje samo na ograničenu kategoriju robe, nije opći porez jer mu nije cilj obuhvatiti sve gospodarske transakcije u državi članici o kojoj je riječ.

Kao drugo, članku 3. stavku 2. Direktive 92/12 – u skladu s kojim se proizvodi navedeni u stavku 1. tog članka mogu oporezivati neizravnim porezima koji nisu trošarina ako, s jedne strane, imaju jednu ili više posebnih namjena u smislu te odredbe te ako su, s druge strane, u skladu s poreznim pravilima koja se primjenjuju na trošarinu ili PDV u pogledu utvrđivanja porezne osnovice, izračunavanja poreza, nastanka obveze obračuna i poreznog nadzora – protivi se zadržavanje poreza predviđenog zakonodavstvom države članice koji se primjenjuje na isporuku alkoholnih pića uz naknadu kojim se, s jedne strane, samo nastoji postići strogo proračunski cilj i, s druge strane, ne poštuje opća struktura ni pravila o trošarinama na alkoholna pića, uzimajući u obzir da se njegov iznos utvrđuje s obzirom na vrijednost proizvoda, a ne na temelju težine proizvoda, količine proizvoda ili udjela alkohola koji on sadržava, ni pravila koja se primjenjuju na PDV u pogledu izračunavanja i nastanka obveze obračuna tog poreza.

U ovom slučaju Sud smatra da jačanje autonomije općine priznavanjem ovlasti za naplatu poreznih prihoda predstavlja isključivo proračunski cilj. Prema njegovu mišljenju, ne postoji ni povezanost s turističkom infrastrukturom ili razvojem turizma: taj porez, koji se primjenjuje na pića neovisno o tome gdje se ona konzumiraju, naplaćuje se i na mjestima koja nisu turistička. Naposljetku, izravna prodaja vina u Austriji oslobođena je od poreza na pića: stoga je sporno je li cilj predmetnog poreza odvratiti od konzumacije alkoholnih pića te nastoji li se njime postići cilj zaštite javnog zdravlja.

U nedostatku posebne namjene predmetnog poreza na alkoholna pića, kojim se usto ne poštuje opća struktura pravila o trošarinama na alkoholna pića, kao ni pravila koja se odnose na PDV, taj se porez proglašava neusklađenim s pravom Unije.

***Presuda od 10. ožujka 2005., Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))***

*„Neizravno oporezivanje – Direktiva 92/12/EEZ – Općinski porez na isporuku alkoholnih pića radi izravne konzumacije na licu mjesta”*

Društvo Volkswirst Weinschänken GmbH upravljalo je restoranom na području grada Frankfurta na Majni (Njemačka) u kojem je prodavalo, među ostalim, pića namijenjena izravnoj konzumaciji na licu mjesta. Budući da se Satzungom über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (Odluka o naplati poreza na pića na području grada Frankfurta na Majni) predviđalo da grad naplaćuje porez na pića, restoran je zaprimio porezno rješenje koje je društvo osporavalo pred Verwaltungsgerichtom Frankfurt am Main (Upravni sud u Frankfurtu na Majni,

Njemačka), koji ga je poništio. Protiv te je odluke podnesena žalba Hessischer Verwaltungsgerichtshofu (Visoki upravni sud u Hesseu, Njemačka), odnosno sudu koji je uputio zahtjev.

Stoga je bila riječ o tome može li se djelatnost na koju se odnosi porezno rješenje, odnosno, u okviru ugostiteljske djelatnosti, kvalificirati kao isporuka alkoholnih pića uz naknadu radi njihove izravne konzumacije na licu mjesta u smislu Direktive 92/12. Prethodno pitanje odnosilo se upravo na to primjenjuje li se na tu djelatnost „drugi neizravni porez na trošarinsku robu” koji se navodi u članku 3. stavcima 1. i 2. Direktive 92/12 ili porez na pružanje usluga koje se odnose na trošarinsku robu u smislu članka 3. stavka 3. drugog podstavka te direktive.

Ako je odgovor potvrđan u pogledu drugog slučaja, postavljeno je pitanje treba li porez na pružanje usluga koje se odnose na trošarinsku robu istodobno ispunjavati uvjet da se njegovom naplatom pri trgovanju između država članica ne smiju prouzročiti formalnosti povezane s prelaskom granice (članak 3. stavak 3. prvi podstavak Direktive 92/12) i uvjet da mora imati „posebne namjene” (članak 3. stavak 2. te direktive).

Sud navodi da porez kojim se u okviru ugostiteljske djelatnosti oporezuje isporuka alkoholnih pića uz naknadu radi njihove izravne konzumacije na licu mjesta treba smatrati porezom na pružanje usluga koje se odnose na trošarinsku robu, a koji nije moguće označiti kao porez na promet u smislu članka 3. stavka 3. drugog podstavka Direktive 92/12.

Naime, kako bi se utvrdilo primjenjuje li se porez na trošarinsku robu u smislu članka 3. stavka 2. Direktive 92/12 ili pak na pružanje usluga koje se odnose na takvu robu u smislu navedenog članka 3. stavka 3. drugog podstavka, valja uzeti u obzir odlučujući element transakcije koja se njime oporezuje. Međutim, isporuku alkoholnih pića u okviru ugostiteljske djelatnosti obilježava skup elemenata i aktivnosti, među kojima je isporuka same robe tek jedna od sastavnica i u okviru kojih prevladavaju usluge.

Osim toga, Sud pojašnjava da porez na pružanje usluga koje se odnose na trošarinsku robu, naveden u članku 3. stavku 3. drugom podstavku te direktive, treba ispunjavati jedini uvjet iz prvog podstavka navedenog stavka, odnosno da „oporezivanje pri trgovanju između država članica ne smije prouzročiti formalnosti povezane s prelaskom granice”. Navedenom direktivom stoga se ne zahtijeva da se porezima o kojima je riječ poštuje uvjet naveden u stavku 2. tog članka, odnosno da imaju posebnu namjenu.

***Presuda od 27. veljače 2014., Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))***

*„Neizravni porezi – Trošarine – Direktiva 92/12/EEZ – Članak 3. stavak 2. – Mineralna ulja – Porez na maloprodaju – Pojam ‚posebna namjena’ – Prijenos nadležnosti na autonomne zajednice – Financiranje – Predodređena namjena – Troškovi zaštite zdravlja i zaštite okoliša”*

Španjolska je uvela porez na maloprodaju određenih mineralnih ulja (u daljnjem tekstu: IVMDH). Taj je porez bio namijenjen financiranju novih nadležnosti koje su prenesene na španjolske autonomne zajednice u području zdravstva, kao i, prema potrebi, troškova zaštite okoliša. IVMDH je ostao na snazi u Španjolskoj od 1. siječnja 2002. do 1. siječnja 2013., datuma na koji je uklopljen u usklađenu trošarinu na mineralna ulja. Kao krajnji potrošač, Transportes Jordi Besora SL, društvo za prijevoz robe sa sjedištem na području Autonomne zajednice Katalonije, platio je iznos od 45 632,38 eura na temelju IVMDH-a za porezna razdoblja od 2005. do 2008. Budući da je smatralo da taj porez nije u skladu s Direktivom 92/12, to je društvo zatražilo povrat tako uplaćenog iznosa.

U tim je okolnostima Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Visoki sud Katalonije, Španjolska) pitao Sud je li poseban neizravni porez na maloprodaju određenih mineralnih ulja koji se primjenjuje na potrošnju tih proizvoda u skladu s člankom 3. stavkom 2. Direktive 92/12.

Sud je odlučio da članak 3. stavak 2. Direktive 92/12 treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo kojim se uvodi porez na maloprodaju mineralnih ulja, s obzirom na to da se za takav porez ne može smatrati da ima posebnu namjenu u smislu te odredbe jer taj porez, namijenjen financiranju izvršavanja nadležnosti regionalnih vlasti o kojima je riječ u području zdravstva i okoliša, nema sam po sebi cilj osigurati zaštitu zdravlja i zaštitu okoliša.

Naime, posebna namjena u smislu članka 3. stavka 2. Direktive 92/12 jest namjena koja nije isključivo proračunska. Usto, Sud je već odlučio da jačanje autonomije neke lokalne ili regionalne vlasti priznavanjem ovlasti za naplatu poreznih prihoda predstavlja isključivo proračunski cilj koji ne može sam po sebi biti posebna namjena u smislu članka 3. stavka 2. Direktive 92/12.

Međutim, s obzirom na to da svaki porez nužno ima proračunsku namjenu, sama okolnost da taj porez ima proračunski cilj ne bi kao takva mogla biti dovoljna, osim kada bi se članku 3. stavku 2. Direktive 92/12 oduzela njegova bit, da se isključi mogućnost da se za takav porez smatra da isto tako ima i posebnu namjenu u smislu navedene odredbe. U tom pogledu, namjena prihoda od tog poreza predodređena za financiranje nadležnosti regionalnih vlasti koje im je u području zdravstva i okoliša prenijela država mogla bi biti element o kojem treba voditi računa kako bi se utvrdilo postoji li posebna namjena. Međutim, takva namjena, koja je zapravo obuhvaćena načinima unutarnje organizacije proračuna države članice, ne bi mogla, kao takva, biti dovoljan uvjet u tom pogledu, s obzirom na to da svaka država članica može odlučiti naložiti, neovisno o ciljanoj svrsi, namjenu prihoda od nekog poreza za financiranje određenih troškova.

Da bi se za neki porez smatralo da ima posebnu namjenu u smislu članka 3. stavka 2. Direktive 92/12, potrebno je da porez sam po sebi ima cilj osiguravanja zaštite zdravlja i zaštite okoliša. To bi osobito bio slučaj ako bi se prihod od tog poreza obvezno morao koristiti za smanjenje socijalnih troškova i troškova zaštite okoliša osobito povezanih s

potrošnjom mineralnih ulja koja se oporezuju navedenim porezom, na način da postoji izravna veza između korištenja prihoda i svrhe predmetnog poreza.

**Presuda od 25. srpnja 2018., Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))**

*„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Direktiva 92/12/EEZ – Članak 3. stavak 2. – Direktiva 2003/96/EZ – Članci 3. i 18. – Oporezivanje energenata i električne energije – Trošarine – Postojanje drugog neizravnog poreza – Pretpostavke – Nacionalni propis kojim se predviđa doprinos za javnu uslugu opskrbe električnom energijom – Pojam „posebne namjene” – Poštovanje najnižih stopa oporezivanja”*

U razdoblju od 2005. do 2009. društvo Messer France, prije Praxair, plaćalo je doprinos za javnu uslugu opskrbe električnom energijom (u daljnjem tekstu: CSPE).

CSPE, koji se u Francuskoj primjenjivao od 2003. do 2010., bio je davanje koje su krajnji potrošači plaćali u svojim računima i koje su naplaćivali opskrbljivači električnom energijom, čijim su se iznosom nastojali nadoknaditi dodatni troškovi koje su ti opskrbljivači bili zakonski obvezni preuzeti, a čija je namjena bila različita: od poticaja za proizvodnju električne energije iz obnovljivih izvora ili nadoknade većih troškova proizvodnje električne energije u područjima izvan kontinentalne Francuske do socijalnih svrha kao što su primjena posebne tarife za tu energiju kao proizvoda za osnovne potrebe te pomoć siromašnim kućanstvima.

Budući da je smatralo da je taj porez protivan članku 3. stavku 2. Direktive 92/12 jer nema posebnu namjenu u smislu te odredbe, društvo je nadležnom ministarstvu podnijelo zahtjev za povrat CSPE-a, koje ga je prešutno odbilo. Tribunal administratif de Paris (Upravni sud u Parizu, Francuska) i cour administrative d'appel de Paris (Žalbeni upravni sud u Parizu, Francuska) također su odbili njegove pravne lijekove.

Društvo je stoga podnijelo žalbu u kasacijskom postupku Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska) te je pritom istaknulo nekoliko žalbenih razloga koji su se odnosili na usklađenost CSPE-a s pravom Unije, a osobito s Direktivom 92/12. Državno vijeće uputilo je Sudu nekoliko pitanja o tumačenju članka 3. stavka 2. Direktive 92/12, kao i članaka 3. i 18. Direktive 2003/96. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev nastoji doznati, kao prvo, treba li članak 3. stavak 2. Direktive 92/12 tumačiti na način da je pretpostavka za zadržavanje drugog neizravnog poreza uvođenje usklađene trošarine i, kao drugo, može li se smatrati da je porez poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku takva trošarina ili njegovu usklađenost s direktivama 92/12 i 2003/96 možda treba ocjenjivati prema kriterijima koji su člankom 3. stavkom 2. Direktive 92/12 predviđeni za postojanje drugih neizravnih poreza s posebnom namjenom. Sud koji je uputio zahtjev usto želi doznati može li se takav porez kvalificirati kao „drugi neizravni porez” u smislu članka 3. stavka 2. Direktive 92/12 te naposljetku postavlja pitanje o načinima povrata takvog poreza u slučaju da se samo neke od namjena predmetnog poreza mogu smatrati posebnim namjenama u smislu iste odredbe.

Sud najprije odgovara da članak 3. stavak 2. Direktive 92/12 treba tumačiti na način da uvođenje usklađene trošarine nije preduvjet za uvođenje drugog neizravnog poreza na električnu energiju i da se, s obzirom na to da porez poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku nije takva trošarina, njegova usklađenost s direktivama 92/12 i 2003/96 mora ocjenjivati prema pretpostavkama koje su člankom 3. stavkom 2. Direktive 92/12 predviđene za postojanje drugih neizravnih poreza s posebnom namjenom.

Usto, članak 3. stavak 2. Direktive 92/12 treba tumačiti na način da se porez poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku može kvalificirati kao „drugi neizravni porez”, s obzirom na svoj cilj zaštite okoliša koji se odnosi na financiranje dodatnih troškova povezanih s obvezom otkupa zelene električne energije, ali ne i u dijelu koji se odnosio na ciljeve teritorijalne i socijalne kohezije, poput geografskog izjednačavanja tarifa i sniženja cijena električne energije za siromašna kućanstva te u dijelu koji se odnosio na isključivo administrativne ciljeve, uključujući financiranje troškova koji proizlaze iz administrativnog djelovanja javnih tijela ili institucija poput *médiateur national de l'énergie* (Nacionalni ombudsman za energiju, Francuska) i *Caisse des dépôts et consignation* (Depozitni i založni fond, Francuska), pri čemu nacionalni sud svakako mora provjeriti jesu li se poštovala pravila oporezivanja primjenjiva na trošarine.

Kako bi došao do tog zaključka, Sud podsjeća na to da se člankom 3. stavkom 2. Direktive 92/12 državama članicama dopušta da uvedu ili zadrže neizravni porez različit od trošarine koja je uvedena tom direktivom ako taj porez, s jedne strane, ima posebnu namjenu i ako se, s druge strane, njime poštuju pravila oporezivanja primjenjiva na trošarine ili PDV u pogledu utvrđivanja porezne osnovice, izračunavanja poreza, nastanka obveze obračuna i poreznog nadzora.

Napominje i da se tom odredbom od država članica ne zahtijeva da poštuju sva pravila o trošarinama ili PDV-u u pogledu utvrđivanja porezne osnovice, izračunavanja poreza, nastanka obveze obračuna i poreznog nadzora. Naime, dovoljno je da su neizravni porezi s posebnim namjenama u tom pogledu usklađeni s općom strukturom jedne ili druge od tih poreznih tehnika kako se uređuju propisima Unije.

Usto, kad je riječ o prvom od tih uvjeta, Sud podsjeća na to da je, s obzirom na njegovu sudsku praksu, posebna namjena u smislu članka 3. stavka 2. Direktive 92/12 namjena koja nije isključivo proračunska.

Naposljetku, Sud utvrđuje da pravo Unije treba tumačiti na način da porezni obveznici o kojima je riječ mogu zahtijevati djelomičan povrat poreza poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, razmjerno dijelu prihoda od tog poreza kojim se ne financiraju posebne namjene, pod uvjetom da ga nisu prevalili na svoje kupce, što mora provjeriti sud koji je uputio zahtjev.







SUD  
EUROPSKE UNIJE

Uprava za istraživanje i dokumentaciju

Svibanj 2024.