



Tematski prikaz Trošarine

Uvod

Trošarine so posredni davki, ki temeljijo na porabi ali uporabi nekaterih izdelkov. V nasprotju z davkom na dodano vrednost (DDV), ki je splošni davek *ad valorem*, so trošarine posebni davki z dveh vidikov: z njimi se obdavčijo le določeni izdelki, in sicer alkoholne pijače, tobačni izdelki in energenti, in ne odmerijo se na podlagi vrednosti teh izdelkov, temveč na podlagi količin porabljenih izdelkov (litrov alkohola ali goriva, števila cigaret itd.).

Da bi se zagotovilo pravilno delovanje notranjega trga in preprečilo izkrivljanje konkurence v Uniji, so bile trošarine v skladu s členom 113 Pogodbe o delovanju Evropske unije usklajene na evropski ravni.

Določbe sekundarne zakonodaje so bile tako sprejete sredi devetdesetih let prejšnjega stoletja, nato pa so bile konec prvega desetletja 21. stoletja prenovljene. S tega vidika so v posebnih direktivah usklajene davčne osnove (opredelitev skupin izdelkov in načina izračuna trošarin, na primer na hektoliter, na vsebnost alkohola, na število kosov itd., morebitne oprostitve) in najnižje stopnje, ki se uporabljajo za različne zadevne izdelke. Splošna direktiva pa določa skupni režim, ki velja za proizvodnjo, skladiščenje in gibanje teh izdelkov.

Sodišče je večkrat imelo priložnost odločati o vidikih delovanja režima trošarin, naj gre za posebna pravila obdavčitve zadevnih izdelkov ali za skupni režim skladiščenja in gibanja teh izdelkov.

Tako je Sodišče v pogosto tehničnih zadevah pojasnilo obseg področja uporabe trošarin, da bi v vsakem posameznem primeru določilo, ali so konkretni izdelki obdavčeni ali ne. Prav tako se je večkrat izreklo o strukturi teh davkov, zlasti glede uporabe različnih stopenj in oprostitve, določenih v besedilih.

Tudi pravila o nastanku obveznosti plačila in plačilu trošarin so bila predmet sodne prakse Sodišča.

Poleg trošarin v pravem pomenu besede je Sodišče poleg tega pojasnilo, pod katerimi pogoji imajo države članice možnost, da trošarinske izdelke obdavčijo z drugimi posrednimi davki.

Seznam navedenih aktov

Splošni režim za trošarinske izdelke

Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179)

Direktiva Sveta 92/108/EGS z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive 92/12/EGS o splošnem režimu za trošarinske izdelke in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih izdelkov ter o spremembi Direktive 92/81/EGS (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 235)

Direktiva Sveta 96/99/ES z dne 30. decembra 1996 o spremembah Direktive 92/12/EGS o splošnem režimu za trošarinske izdelke in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih izdelkov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 307)

Direktiva Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12)

Uredba Komisije (EGS) št. 3649/92 z dne 17. decembra 1992 o poenostavljenem spremnem dokumentu za gibanje trošarinskih izdelkov v Skupnosti, ki so bili sproščeni za porabo v državi članici odpreme (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 216)

Posebni režimi za trošarinske izdelke

Direktiva Sveta 95/59/ES z dne 27. novembra 1995 o davkih, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo tobačnih izdelkov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 283)

Direktiva Sveta 2011/64/EU z dne 21. junija 2011 o strukturi in stopnjah trošarine, ki velja za tobačne izdelke (UL 2011, L 176, str. 24)

Direktiva Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 206)

Direktiva Sveta 92/84/EGS z dne 19. oktobra 1992 o približevanju trošarinskih stopenj za alkohol in alkoholne pijače (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 213)

Direktiva Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405)

Direktiva Sveta 92/81/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi trošarinskih struktur za mineralna olja (UL, 1992, L 316, str. 12)

Direktiva Sveta 92/82/EGS z dne 19. oktobra 1992 o približevanju trošarinskih stopenj za mineralna olja (UL 1992, L 316, str. 19)

Carinski predpisi

Uredba Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307)

Uredba Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 6, str. 3)

Uredba (ES) št. 955/1999 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. aprila 1999 o spremembi Uredbe Sveta (ES) št. 2913/92 v zvezi z zunanjim tranzitnim postopkom (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 9, str. 221)

Uredba Komisije (ES) št. 1662/1999 z dne 28. julija 1999 o spremembi Uredbe (EGS) št. 2454/93 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 9, str. 282)

Uredba Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382)

Uredba Komisije (EGS) št. 2587/91 z dne 26. julija 1991 o spremembi Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, 1991, L 259, str. 1)

Skupni sistem davka na dodano vrednost

Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (**77/388/EGS**) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23)

Vzajemna pomoč pri izterjavi nekaterih davčnih terjatev

Direktiva Sveta z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (**76/308/EGS**) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 1, str. 44)

Kazalo

UVOD.....	3
SEZNAM NAVEDENIH AKTOV.....	4
I. USKLADITEV DAVČNIH OSNOV IN STOPENJ, KI SE UPORABLJAJO ZA TROŠARINSKE IZDELKE.....	7
1. Uskladitev trošarin za tobačne izdelke	7
1.1. Področje uporabe trošarin, ki veljajo za tobačne izdelke	7
1.2. Struktura trošarin, ki veljajo za tobačne izdelke	8
2. Uskladitev trošarin za alkoholne pijače	10
2.1. Področje uporabe trošarin, ki veljajo za alkoholne pijače	10
2.2. Struktura trošarin, ki veljajo za alkoholne pijače	16
3. Uskladitev trošarin za energente	22
3.1. Področje uporabe trošarin, ki veljajo za energente	22
3.2. Struktura trošarin, ki veljajo za energente	26
II. USKLADITEV PRAVIL O NASTANKU OBVEZNOSTI PLAČILA IN PLAČILU TROŠARIN	29
1. Nastanek obveznosti plačila trošarine	29
1.1. Nastanek obveznosti plačila v primeru odpreme trošarinskega proizvoda iz režima odloga plačila trošarine	30
1.2. Nastanek obveznosti plačila trošarine v primeru pridobitve trošarinskih izdelkov s strani fizične osebe.....	38
2. Plačilo trošarin	43
III. POSREDNI DAVKI, RAZEN TROŠARIN, NA TROŠARINSKE IZDELKE	48

I. Uskladitev davčnih osnov in stopenj, ki se uporabljajo za trošarinske izdelke

1. Uskladitev trošarin za tobačne izdelke

1.1. Področje uporabe trošarin, ki veljajo za tobačne izdelke

Sodba z dne 6. aprila 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

„Predhodno odločanje – Direktiva 2011/64/EU – Člen 2(1)(c) – Člen 5(1)(a) – Pojmi ‚tobak za kajenje‘, ‚tobak, ki je rezan ali kako drugače razkosan‘ in ‚industrijska obdelava‘“

Carinski urad Južnočeskega okraja (Češka republika) je odredil odvzem določenega števila izdelkov družbe Eko-Tabak, z obrazložitvijo, da gre za tobak za kajenje v smislu nacionalnega zakona o trošarinah, izdelke pa je treba zato obdavčiti s trošarino.

Družba Eko-Tabak je pri Krajský soud v Českých Budějovicích (regionalno sodišče v Čeških Budějovicah, Češka republika) vložila tožbo zoper to odločbo, z utemeljitvijo, da se zaradi opredelitve tobaka za kajenje v skladu z nacionalnim zakonom pretirano širi seznam tobačnih izdelkov iz Direktive 2011/64. Družba Eko-Tabak je namreč menila, da je treba njen izdelek, in sicer posušene, stisnjene, nepravilne, deloma razpecljane tobačne liste in/ali njihove dele, ki so bili predmet postopka primarnega sušenja in naknadnega nadzorovanega vlaženja ter ki vsebujejo glicerol, še predelati, da bo primeren za kajenje (preprosta obdelava z drobljenjem ali ročnim rezanjem). Torej naj ne bi šlo za tobak za kajenje.

Ker je bila tožba družbe Eko-Tabak zavrnjena, je ta vložila pritožbo pri Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika). To sodišče je imelo pomisleke glede vprašanja, ali so izdelki, kakršni so obravnavani v postopku v glavni stvari, tobačni izdelki, na katere se nanaša Direktiva 2011/64. V primeru nikalnega odgovora na to vprašanje je želelo izvedeti, ali člena 2 in 5 te direktive nasprotujeta temu, da država članica te izdelke obdavči s trošarino.

Sodišče je ugotovilo, da je treba člen 2(1)(c) in člen 5(1) Direktive 2011/64 razlagati tako, da posušeni, stisnjeni, nepravilni, deloma razpecljani tobačni listi, ki so bili predmet postopka primarnega sušenja in naknadnega nadzorovanega vlaženja, ki vsebujejo glicerol in jih je po preprosti obdelavi – z drobljenjem ali ročnim rezanjem – mogoče kaditi, spadajo pod pojem „tobak za kajenje“ v smislu teh določb.

Kot je namreč razvidno iz besedila člena 5(1)(a) te direktive, morata biti izpolnjena dva kumulativna pogoja, in sicer, na eni strani, mora biti tobak rezan ali kako drugače razkosan, zviti ali stisnjen v kose in, na drugi strani, ga mora biti mogoče kaditi brez nadaljnje industrijske obdelave.

V zvezi s tem se je treba ob neobstoju opredelitve pojmov „rezan“ in „razkosan“ v tej direktivi za določitev njunega obsega opreti na njun splošen in običajen pomen. Ta pojma, katerih običajni pomen je izjemno širok, pomenita zlasti, kar zadeva prvi pojem, rezultat odstranitve dela ali kosa nečesa z ostrim instrumentom in, kar zadeva drugi pojem, rezultat drobitve ali razdelitve nečesa.

Ker so izdelki iz postopka v glavni stvari glede na navedbe predložitvenega sodišča sestavljeni iz deloma razpecljanih tobačnih listov, je treba te izdelke šteti za tobak, ki je rezan ali kako drugače razkosan, v smislu člena 5(1)(a) Direktive 2011/64.

Pojem „industrijska obdelava“ iz navedenega člena 5(1)(a) navadno zajema običajno obsežno predelavo surovin v materialne dobrine po standardiziranem postopku.

Iz sodne prakse Sodišča je v bistvu razvidno, da preprosto izvedljiva ravnanja, katerih namen je nedokončan tobačni izdelek pripraviti za kajenje – kot je vstavitev zvitka tobaka v tulec iz cigaretnega papirja – niso „industrijska obdelava“.

V teh okoliščinah je treba šteti, da je brez nadaljnje „industrijske obdelave“ v smislu člena 5(1)(a) Direktive 2011/64 mogoče kaditi tobačni izdelek, ki je pripravljen ali ga je mogoče enostavno z neindustrijskimi sredstvi pripraviti za kajenje.

V obravnavanem primeru, kot to izhaja iz predložitvene odločbe, so bili izdelki iz postopka v glavni stvari predmet postopka primarnega sušenja in naknadnega nadzorovanega vlaženja, vsebujejo glicerin in jih je mogoče kaditi po preprosti obdelavi, z drobljenjem ali ročnim rezanjem. Očitno je, da ti proizvodi izpolnjujejo tudi pogoj, da se lahko kadijo brez naknadne industrijske obdelave – kar mora preveriti predložitveno sodišče – in zato spadajo pod pojem „tobak za kajenje“, kot je opredeljen v členu 5(1)(a) Direktive 2011/64.

V teh okoliščinah je treba za take izdelke, ker niso drobno rezani tobak za zvijanje cigaret v smislu člena 2(1)(c)(i) te direktive, šteti, da spadajo pod pojem „drug tobak za kajenje“ v smislu člena 2(1)(c)(ii) navedene direktive.

1.2. Struktura trošarin, ki veljajo za tobačne izdelke

Sodba z dne 4. marca 2010, Komisija/Francija (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

Sodba z dne 4. marca 2010, Komisija/Avstrija (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

Sodba z dne 4. marca 2010, Komisija/Irska (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

„Neizpolnitev obveznosti države – Direktiva 95/59/ES – Davki, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo tobačnih izdelkov – Člen 9(1) – Svobodno določanje najvišjih drobnoprodajnih cen za izdelke s strani proizvajalcev in uvoznikov – Nacionalna ureditev, s katero so določene najnižje drobnoprodajne cene za cigarete – Nacionalna ureditev, s katero je prepovedana prodaja tobačnih izdelkov po ‚promocijski ceni v nasprotju s cilji javnega zdravja‘ – Pojem ‚nacionalni

pravni sistemi glede nadzora cen ali upoštevanja predpisanih cen' – Utemeljitev – Varovanje javnega zdravja – Okvirna konvencija Svetovne zdravstvene organizacije o nadzoru tobaka"

„Neizpolnitev obveznosti države – Direktiva 95/59/ES – Davki, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo tobačnih izdelkov – Člen 9(1) – Svobodno določanje najvišjih drobnoprodajnih cen za izdelke s strani proizvajalcev in uvoznikov – Nacionalna ureditev, s katero so določene najnižje drobnoprodajne cene za cigarete in za drobno rezani tobak – Utemeljitev – Varovanje javnega zdravja – Okvirna konvencija Svetovne zdravstvene organizacije o nadzoru tobaka"

„Neizpolnitev obveznosti države – Direktiva 95/59/ES – Davki, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo tobačnih izdelkov – Člen 9(1) – Svobodno določanje najvišjih drobnoprodajnih cen za izdelke s strani proizvajalcev in uvoznikov – Nacionalna ureditev, s katero so določene najnižje drobnoprodajne cene za cigarete – Utemeljitev – Varovanje javnega zdravja – Okvirna konvencija Svetovne zdravstvene organizacije o nadzoru tobaka"

Direktiva 95/59 je določala, da proizvajalci in uvozniki tobačnih izdelkov lahko svobodno določijo najvišjo drobnoprodajno ceno za vsak svoj izdelek. Po mnenju Komisije so predpisi treh držav članic, ki so določali najnižje cene, ki so ustrezale določenemu odstotku povprečnih cen zadevnih tobačnih izdelkov (95 % za Francijo, 92,75 % za cigarete in 90 % za drobno rezani tobak za Avstrijo in 97 % za Irsko), posegali v svobodo proizvajalcev in uvoznikov, da določijo najvišje drobnoprodajne cene za svoje izdelke, in s tem v svobodno konkurenco.

Komisija je zato zadevo predložila Sodišču, ker je menila, da so zadevni nacionalni predpisi v nasprotju z Direktivo 95/59.

Države članice so si prizadevale utemeljiti svoje predpise s sklicevanjem na Okvirno konvencijo Svetovne zdravstvene organizacije (SZO) in na določbe člena 30 ES, da bi morebitno kršitev člena 9(1) Direktive 95/59 utemeljile s ciljem varovanja zdravja in življenja oseb.

Sodišče je razsodilo podobno v vseh treh sodbah, in sicer da država članica, ki sprejme in ohrani v veljavi zakonodajo, v skladu s katero javni organi določijo najnižje drobnoprodajne cene za tobačne izdelke, ni izpolnila obveznosti iz člena 9(1) Direktive 95/59, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2002/10, če tak sistem nikakor ne omogoča, da bi se izključilo, da naložene najnižje cene škodujejo konkurenčni prednosti, ki bi jo lahko imeli nekateri proizvajalci ali uvozniki tobačnih izdelkov zaradi nižjih proizvodnih cen. Zaradi takega sistema, ki poleg tega določa najnižjo ceno glede na povprečno ceno na trgu, bi se namreč lahko odpravile razlike med cenami konkurenčnih proizvodov in te cene približale ceni najdražjega proizvoda. Navedeni sistem torej škoduje svobodi proizvajalcev in uvoznikov glede določitve njihove najvišje drobnoprodajne cene, zagotovljene s členom 9(1), drugi pododstavek, Direktive 95/59.

Poleg tega Okvirna konvencija SZO o nadzoru tobaka nima vpliva na združljivost takega sistema s členom 9(1) Direktive 95/59, ker podpisnicam z vidika cenovne politike pri tobačnih izdelkih ne določa konkretnih obveznosti in določa samo mogoče načine

ravnanja, da bi se upoštevali nacionalni zdravstveni cilji nadzora tobaka. Člen 6(2) te konvencije namreč zgolj določa, da podpisnice sprejmejo ali ohranijo v veljavi ukrepe, med katere „lahko spada“ uresničevanje davčne in „po potrebi“ cenovne politike za tobačne izdelke.

Nazadnje, države članice se ne morejo sklicevati na člen 30 ES, da bi kršitev člena 9(1) Direktive 95/59 utemeljile s ciljem varovanja zdravja in življenja oseb. Člena 30 ES namreč ni mogoče razumeti tako, da dovoljuje ukrepe, ki niso količinske omejitve pri uvozu in izvozu, ter ukrepe z enakim učinkom iz členov 28 ES in 29 ES.

Kljub temu Direktiva 95/59 državam članicam ne preprečuje boja proti odvisnosti od kajenja, kar spada k cilju varovanja javnega zdravja.

V zvezi s tem je davčna zakonodaja pomembno in učinkovito orodje boja zoper porabo teh proizvodov in torej varovanja javnega zdravja, glede na to, da je mogoče cilj, ki je zagotavljanje zelo visokih cen navedenih proizvodov, ustrezno doseči z višjo obdavčitvijo teh proizvodov, saj mora povišanje trošarin neizogibno povzročiti povišanje drobnoprodajnih cen, ne da bi to posegalo v svobodo določanja cen.

2. Uskladitev trošarin za alkoholne pijače

2.1. Področje uporabe trošarin, ki veljajo za alkoholne pijače

Sodba z dne 13. marca 2019, B. S. (Slad v sestavi piva) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Trošarine za alkohol in alkoholne pijače – Direktiva 92/83/EGS – Člen 2 – Pojem ‚pivo‘ – Pijača, proizvedena iz pivine, pridobljene iz mešanice, ki vsebuje več glukoze kot slada – Kombinirana nomenklatura – Tarifna številka 2203 (pivo iz slada) ali 2206 (druge fermentirane pijače)“

Tožeča stranka je proizvajala alkoholno pijačo, ki je bila po njenih navedbah mešanica piva in brezalkoholne pijače. Glavna sestavina, ki je sestavljala pivino, ki je bila osnova za vmesni proizvod, uporabljen za proizvodnjo te pijače, je bil glukozni sirup, in ne slad (sto hektolitrov pivine je bilo pridobljenih iz 134,9 litra izvlečka slada, 1708,2 litra glukoznega sirupa, 9 litrov citronske kisline, 2,4 litra amonijevega fosfata, hranil in vode).

Za to proizvodnjo je tožeča stranka pristojnemu carinskemu uradu vsak mesec poslala obračun trošarine, pri čemer je pijačo, ki jo je izdelovala, opredelila kot „mešanico piva“, ki spada pod tarifno številko 2203 kombinirane nomenklature (v nadaljevanju: KN), in brezalkoholnih pijač ter uporabila stopnjo trošarine, predpisano za pivo.

Vodja carinskega urada je tem obračunom oporekal, ker je menil, da bi bilo treba proizvedeno pijačo uvrstiti pod tarifno številko 2206 KN kot pijačo na osnovi fermentiranih pijač, razen piva, in brezalkoholnih pijač ter zanjo torej uporabiti višjo

stopnjo trošarine. Vodja carinskega urada je to oporekanje utemeljil s tem, da je bila glavna sestavina, uporabljena za izdelavo vmesnega proizvoda, glukočni sirup, in ne slad, ter da tega proizvoda zato ni bilo mogoče uvrstiti pod tarifno številko 2203 KN, ki se nanaša na „pivo iz slada“.

V okviru tega spora je bila tožeča stranka kazensko obsojena zaradi zavajanja poljske davčne uprave glede narave pijače, ki jo je proizvedla, zaradi česar so bile trošarine, za plačilo katerih je bila zavezana, nižje. Tožeča stranka je nato zoper to odločbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču.

Za navedeno sodišče je bilo za ugotovitev, ali je tožeča stranka kriva kaznivega dejanja, bistveno preveriti, ali je pijačo, ki jo je proizvajala, upravičeno opredelila kot „mešanico piva“ iz tarifne številke 2203 KN in alkoholnih pijač ali pa gre za pijačo na osnovi fermentirane pijače, razen piva, in brezalkoholnih pijač.

V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo postopek in Sodišču postavilo vprašanje, ali je treba člen 2 Direktive 92/83 razlagati tako, da je vmesni proizvod, ki je namenjen za mešanico z brezalkoholnimi pijačami in ki je pridobljen iz pivine, ki vsebuje manj slajenih sestavin kot neslajenih sestavin ter ji je pred procesom fermentacije dodan glukočni sirup, mogoče opredeliti kot „pivo iz slada“ iz tarifne številke 2203 KN.

Sodišče je navedlo, da člen 2 Direktive 92/83 v opredelitev pojma „pivo“ vključuje ne le vsak proizvod iz tarifne številke 2203 KN („Pivo iz slada“), ampak tudi vsak proizvod, ki vsebuje mešanico piva in brezalkoholnih pijač, iz tarifne številke 2206 KN („Druge fermentirane pijače (npr.: jabolčnik, hruškovec, medica); mešanice fermentiranih pijač in mešanice fermentiranih pijač z brezalkoholnimi pijačami, ki niso navedene ali zajete na drugem mestu“), če ima ta proizvod v obeh primerih vsebnost alkohola, ki presega 0,5 % vol. Ni dvoma, da spornega proizvoda – mešanice vmesnega alkoholnega proizvoda, pridobljenega s fermentacijo, in brezalkoholnih pijač – ni mogoče uvrstiti v tarifno številko 2203 KN. Opredelitev „pivo“ je mogoča samo, če je mogoče sam vmesni alkoholni proizvod opredeliti kot „pivo iz slada“ v smislu tarifne številke 2203 KN, pri čemer očitno ni sporno, da ima navedeni končni proizvod vsebnost alkohola, višjo od 0,5 % vol.

V zvezi s tem je Sodišče uporabilo svojo ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero je treba odločilno merilo za tarifno uvrstitev blaga poiskati v njegovih objektivnih značilnostih in lastnostih, kakor so opredeljene z besedilom tarifne številke KN in pojasnjevalnimi opombami, ki sta jih pripravili Evropska komisija, kar zadeva KN, in Svetovna carinska organizacija, kar zadeva harmonizirani sistem (HS). Da bi bilo mogoče za vmesni proizvod v obravnavanem primeru uporabiti morebitno opredelitev „pivo iz slada“, je Sodišče ugotovilo, da mora biti slad seveda vključen v sestavo proizvoda, vendar niti KN niti pojasnjevalna opomba k HS ne določata njegovega odstotka. Dalje, pojasnjevalna opomba k HS izrecno določa, da se lahko za pripravo pivine uporabijo neke količine neslajenih žit, ne da bi se zahtevalo, da je delež teh neslajenih sestavin nižji od deleža slajenih sestavin, dodajanje glukoznega sirupa pa ni prepovedano. Poleg tega

pojasnjevalna opomba, katere jezikovne različice se med seboj razlikujejo, izrecno priznava možnost dodajanja aromatičnih snovi pivini med fermentacijo, kar *ipso facto* ne izključuje spornega proizvoda iz opredelitve „pivo iz slada“. Prav tako morajo objektivne značilnosti in lastnosti proizvoda, zlasti organoleptične, ustrezati značilnostim piva. Ker je šlo za dejansko vprašanje, je moralo nacionalno sodišče ugotoviti, ali vmesni alkoholni proizvod, ki se je mešal z brezalkoholnimi pijačami, da bi se pridobil končni proizvod, ustreza pivu (zlasti zaradi vizualne podobnosti ali posebnega okusa). Šele če so ti pogoji izpolnjeni, je proizvod mogoče uvrstiti pod tarifno številko 2203 KN in zanj velja trošarina za pivo.

Sodba z dne 9. decembra 2010, Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

„Direktiva 92/83/EGS – Uskladitev strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače – Člena 20, prva alineja, in 27(1)(e) in (f) – Vino, portovec in konjak za kuhanje“

Družba Répertoire Culinaire, londonska trgovina z živili na debelo, je v Francijo uvozila vino za kuhanje, portovec za kuhanje in konjak za kuhanje, torej alkoholne pijače, ki jim je proizvajalec dodal sol in poper, zaradi česar se lahko uporabljajo le za pripravo jedi, kot pijače pa so neužitne.

Ne glede na to je britanska davčna uprava menila, da je treba za te izdelke plačati trošarino za alkohol, zaradi česar je to blago ob uvozu zasegla.

Družba Répertoire Culinaire in britanski organi niso bili enakega mnenja glede vrnitve tega blaga.

Sodišče je v sodbi z dne 12. junija 2008, Gourmet Classic (C-458/06, EU:C:2008:338), sicer že imelo priložnosti potrditi, da je vino za kuhanje predmet trošarine, vendar je predložitveno sodišče s prvim vprašanjem vseeno pozvalo Sodišče, naj pojasni, ali je treba člen 20, prva alineja, Direktive 92/83 razlagati tako, da se opredelitev kot „etilni alkohol“ iz te določbe uporablja za vino za kuhanje in portovec za kuhanje, ter naj ponovno preuči svojo pravno presojo v tej zadevi.

Namen tretjega vprašanja je bil opredeliti ustrezno pravno podlago za oprostitvev alkohola za kuhanje.

S četrtnim vprašanjem je predložitveno sodišče želelo izvedeti, katere obveznosti države članice uvoza izhajajo iz dejstva, da so bile žgane alkoholne pijače za kuhanje v državi članici proizvodnje oproščene trošarine, preden so bile sproščene v prosti pretok v Uniji.

Nazadnje, z drugim vprašanjem je želelo izvedeti, katera pravila veljajo za uporabo oprostitve, kadar se je država članica odločila za sistem vračila trošarine. Združeno kraljestvo je namreč to vračilo odobrilo le pod zelo strogimi pogoji.

Sodišče je na prvem mestu razsodilo, da je treba člen 20, prva alineja, Direktive 92/83 razlagati tako, da se za vino za kuhanje in portovec za kuhanje uporablja opredelitev kot „etilni alkohol“ iz te določbe.

Okoliščina, da sta vino za kuhanje in portovec za kuhanje živili iz poglavja 21 kombinirane nomenklature, priložene k Uredbi št. 2658/87, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 2587/91, ter da sta neprimerna za uživanje kot pijači, nima učinka na uporabo te določbe za etilni alkohol, ki ga vsebujeta.

Sodišče je na drugem mestu pojasnilo, da lahko oprostitev plačila usklajene trošarine za vino za kuhanje, za portovec za kuhanje in za konjak za kuhanje, ki se uporabljajo za proizvodnjo živil, spada pod člen 27(1)(f) Direktive 92/83.

Taki proizvodi bi lahko spadali na področje uporabe določbe člena 27(1)(e) navedene direktive le, če bi se uporabljali za proizvodnjo arom za proizvodnjo hrane in brezalkoholnih pijač.

Na tretjem mestu, iz enotne uporabe določb Direktive 92/83 izhaja, da morajo (ne)zavezanost izdelka trošarini ali oprostitvev izdelka v eni državi članici načeloma priznati tudi druge države članice. Nasprotna razlaga bi ogrozila uresničitev cilja te direktive in bi lahko pomenila oviro za prosti pretok blaga.

Ob predpostavki, da so izdelki, kot so vino za kuhanje, portovec za kuhanje in konjak za kuhanje, ki niso zavezani plačilu trošarine ali so na podlagi Direktive 92/83 plačila trošarine oproščeni in so sproščeni za porabo v državi članici, v kateri so bili proizvedeni, namenjeni trženju v drugi državi članici, mora ta te izdelke na svojem območju obravnavati enako, razen če obstajajo objektivni in preverljivi dokazi za to, da je prva država članica napačno uporabila določbe te direktive ali da je v skladu s členom 27(1) te direktive upravičeno sprejeti ukrepe proti davčnemu izmikanju, izogibanju ali zlorabi, do katerih lahko pride na področju oprostitvev, ali ukrepe za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev.

Nazadnje in na četrtem mestu je Sodišče razsodilo, da je treba člen 27(1)(f) Direktive 92/83 razlagati tako, da pri podelitvi oprostitve iz tega člena ni mogoče upoštevati v nacionalni ureditvi določenih pogojev glede omejitve kroga upravičenih oseb, ki lahko zahtevajo povračilo, glede omejitve roka za vložitev tega zahtevka na štiri mesece in glede določitve minimalnega zneska za povračilo, razen če je iz objektivnih in preverljivih dokazov razvidno, da je njihova uporaba nujna zaradi zagotovitve pravilne in enostavne uporabe takih oprostitvev in za preprečevanje davčnega izmikanja, izogibanja ali zlorabe. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali to drži glede pogojev, določenih v tej ureditvi.

Prvič, oprostitvev izdelkov iz člena 27(1) navedene direktive je namreč načelo in njena zavrnitev izjema ter, drugič, možnost, ki jo daje ta določba državam članicam, da določijo pogoje za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe takih oprostitvev in za

preprečevanje davčnega izmikanja, izogibanja ali zlorabe, ne more omajati brezpogojnosti obveznosti oprostitve iz navedene določbe.

Sodba z dne 19. aprila 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

„Direktiva 92/83/EGS – Uskladitev strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače – Člen 27(1)(f) – Alkohol, vsebovan v izdelkih na osnovi čokolade – Oprostitev plačila usklajene trošarine“

Družba Profisa, ki je v Litvo uvažala izdelke na osnovi čokolade, ki so vsebovali etilni alkohol, je prosila za oprostitev, določeno v Direktivi št. 92/83.

Litovska carinska uprava družbi Profisa navedene oprostitve ni priznala, z obrazložitvijo, da litovski zakon o trošarinah etilni alkohol, namenjen proizvodnji izdelkov na osnovi čokolade, sicer oprošča plačila trošarine, vendar ne omogoča take oprostitve za uvožene končne izdelke na osnovi čokolade.

Družba Profisa je to odločbo izpodbijala pred prvostopenjskim upravnim sodiščem, ki je njeno tožbo zavrnilo. Družba Profisa je nato vložila pritožbo pri Vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva), ki je zaradi razhajanja med litovsko različico člena 27(1)(f) Direktive 92/83, na podlagi katere je bil napisan litovski zakon, in drugimi različicami tega besedila pri Sodišču vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe.

Sodišče je opozorilo na svojo ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero potreba po enotni uporabi in zato razlagi pravnih določb Skupnosti izključuje, da bi se ob dvomu besedilo določbe upoštevalo ločeno v eni svojih različic, ampak zahteva, nasprotno, naj se razlaga in uporablja ob upoštevanju jezikovnih različic v drugih uradnih jezikih.

Člen 27(1)(f) Direktive 92/83 državam članicam nalaga, da alkohol in alkoholne pijače, ki se neposredno ali posredno uporabljajo za proizvodnjo živil, oprostijo plačila usklajene trošarine, vendar pod pogojem, da ta živila v primeru čokolade ne vsebujejo več kot 8,5 litra čistega alkohola na 100 kilogramov izdelka in v vseh drugih primerih več kot 5 litrov čistega alkohola na 100 kg izdelka. Noben del tega besedila, razen v litovski različici, se ne nanaša na kraj uporabe alkohola za proizvodnjo zadevnega izdelka.

V primeru razhajanj med različnimi jezikovnimi različicami besedila prava Skupnosti je treba zadevno določbo razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je.

V obravnavanem primeru je treba člen 27(1)(f) Direktive 92/83 razlagati tako, da državam članicam nalaga oprostitev plačila trošarine za etilni alkohol, uvožen na carinsko območje Unije in vsebovan v izdelkih na osnovi čokolade za neposredno uporabo, če vsebnost alkohola v teh izdelkih ne presega 8,5 litra na 100 kg izdelka.

Kraj, kjer se etilni alkohol uporablja za tovrstno proizvodnjo, pri tem ni pomemben.

Sodba z dne 29. junija 2000, Salumets in drugi (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

„Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Šesta direktiva – Uvozna dajatev – Področje uporabe – Tihotapljenje etilnega alkohola“

Spor o glavni stvari je potekal med finsko carinsko upravo in fizičnimi osebami, preganjanimi zaradi tihotapljenja etilnega alkohola.

Tožene stranke so trdile, da zanje ne velja področje uporabe direktiv o trošarinah, pri čemer so se sklicevale na sodno prakso v zvezi z uvozom prepovedanih drog, v skladu s katero dolg iz naslova carine ali prometnega davka ne more nastati pri nezakonitem uvozu ali dobavi prepovedanih drog, razen proizvodov, ki zaradi uporabe v medicinske ali znanstvene namene spadajo na področje uporabe prava Skupnosti, če so del zakonitega in nadzorovanega gospodarskega krogotoka.¹

Finska vlada in vlade držav članic, ki so predložile stališča, pa so se sklicevale na sodbe, v katerih je Sodišče presodilo, da je DDV običajno treba plačati, kadar blago, ki se prodaja z goljufijo, konkurira proizvodom, ki se prodajajo zakonito, kot so ponarejeni parfumi², nezakonito prirejanje iger na srečo³ ali nezakonit izvoz informacijskih sistemov⁴.

Finsko sodišče, ki je odločalo o tem sporu, je Sodišče med drugim vprašalo, ali se določbe direktiv 92/12 in 92/83 uporabljajo za tihotapljenje etilnega alkohola iz tretjih držav. Zlasti se je spraševalo, ali se uvoz etilnega alkohola, ki pomeni goljufijo, torej ne bi smel enačiti z nezakonito dobavo prepovedanih drog in uvozom ponarejenega denarja.

Sodišče je najprej pojasnilo, da če nezakonit uvoz ali dobava blaga, ki ga zaradi njegove narave ali posebnih značilnosti ni mogoče dati v zakonit promet ali vključiti v gospodarski krogotok, kot so prepovedane droge ali ponarejeni denar, niso predmet davkov ali carin, ki bi jih bilo običajno treba plačati na podlagi predpisov Skupnosti, načelo davčne nevtralnosti – razen v teh primerih, ko je izključena vsakršna konkurenca med zakonitim gospodarskim sektorjem in nezakonitim sektorjem – nasprotuje splošnemu razlikovanju med zakonitimi in nezakonitimi transakcijami.

Prodaja etilnega alkohola, pretihotapljenega iz tretje države, ni prepovedana zaradi njegove narave ali posebnih značilnosti. Etilnega alkohola prav tako ni mogoče šteti za proizvod, ki je izključen iz gospodarskega krogotoka, saj lahko obstaja konkurenca med pretihotapljenim izdelkom in izdelkom, ki je predmet zakonitega trgovanja, ker obstaja zakoniti trg alkohola, na katerega pravzaprav merijo pretihotapljeni izdelki.

¹ Tožene stranke v postopku v glavni stvari so se sklicevale na sodbe z dne 5. februarja 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)); z dne 26. oktobra 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)); z dne 28. februarja 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)); z dne 5. julija 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)); z dne 5. julija 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Ta sodna praksa naj bi bila potrjena in razširjena v zadevah, ki se nanašajo na uvoz ponarejenega denarja (sodba z dne 6. decembra 1990, Witzemann, C-343/89, [EU:C:1990:445](#)).

² Sodba z dne 28. maja 1998, Goodwin in Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ Sodba z dne 11. junija 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ Sodba z dne 2. avgusta 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

Zato je treba direktivi 92/12 in 92/83 razlagati tako, da se njune določbe o obdavčljivosti in davčnem dolgu uporabljajo tudi za etilni alkohol iz tretjih držav, pretihotapljen na carinsko območje Skupnosti.

2.2. Struktura trošarin, ki veljajo za alkoholne pijače

Sodba z dne 17. junija 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

„Notranja obdavčitev – Člen 95 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 90 ES) – Direktivi 92/83/EGS in 92/84/EGS – Različna obdavčitev vina in piva“

Société critouridienne de distribution (Socridis) je zahtevala oprostitev trošarin, ki jih je morala plačati med majem in decembrom 1993 za količine piva. V zvezi s tem je navedla, da sta direktivi 92/83 in 92/84 v nasprotju s členom 95, drugi odstavek, Pogodbe ES (po spremembi postal člen 90 ES), ker po njenem mnenju uvajata sistem obdavčitve, ki dovoljuje diskriminatorno in protikonkurenčno prakso, ter posredno dajeta prednost proizvodnji vina v škodo proizvodnje piva.

Iz tega naslova je trdila, da je pred uskladitvijo trošarin z direktivama 92/83 in 92/84 obdavčitev vina in piva v Franciji temeljila na skupni osnovi (prostornini) in podobnih stopnjah (19,50 francoskih frankov (FRF)/hl (približno 3 EUR/hl) za pivo in 22 FRF/hl (približno 3,35 EUR/hl) za vino). Po njenih navedbah je bila z zgoraj navedenima direktivama za pivo določena najnižja trošarinska stopnja na osnovi 1,87 EUR/stopnjo in hl, medtem ko je morala obdavčitev vina temeljiti le na prostornini in najnižji stopnji 0.

Ker sta bili z navedenima direktivama določeni različni strukturi in trošarinski stopnji za vino in pivo, je iz tega izhajala razlika v obdavčitvi na nacionalni ravni, ki je pomenila diskriminacijo. Uskladitev, ki se je želela doseči s tema direktivama, je namreč v zadevni državi članici povzročila, po eni strani, spremembo načina obdavčevanja piva z uvedbo merila vsebnosti alkohola in, po drugi strani, bistveno višjo obdavčitev piva od tiste, ki je veljala za vino.

Vprašanje je bilo torej, ali taka diskriminacija, ki jo dovoljujeta direktivi, ni v nasprotju s členom 95 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 90 ES), in če je odgovor pritrdilen, ali lahko ta ugotovitev vpliva na veljavnost direktiv. Predložitveno sodišče je tako Sodišču predlagalo, naj presodi veljavnost teh dveh direktiv glede na člen 95 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 90 ES).

Sodišče je menilo, da direktivi 92/83 in 92/84 zgolj nalagata državam članicam obveznost uporabe minimalne trošarine za pivo. Te torej ohranijo zadostno diskrecijsko pravico, da med obdavčitvijo vina in piva določijo razmerje, ki izključuje vsakršno zaščito nacionalne proizvodnje v smislu člena 95 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 90 ES).

Cilj zakonodajalca Skupnosti s sprejetjem direktiv 92/83 in 92/84 ni bil približati obdavčitev vina obdavčitvi piva. Svet je na podlagi pristojnosti, ki so mu bile izrecno podeljene s členom 99 Pogodbe ES (postal člen 93 ES), in da bi zagotovil vzpostavitev in delovanje notranjega trga, nameraval približati, na eni strani, nacionalne zakonodaje o trošarinah za vina in, na drugi strani, nacionalne zakonodaje v zvezi s trošarinami za pivo. Poleg tega lahko institucije Skupnosti uvedejo zgolj postopno usklajevanje nekega področja ali približevanje nacionalnih zakonodaj po stopnjah. Zato sprejetje – s strani Sveta – navedenih direktiv, ki državam članicam zgolj nalagajo obveznost uporabe minimalne trošarine za pivo, ni nezdržljivo s členom 99 Pogodbe ES (postal člen 93 ES).

Sodba z dne 2. aprila 2009, *Glückauf Brauerei* (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

„Usklajevanje strukture trošarin – Direktiva 92/83/EGS – Člen 4(2) – Mala pivovarna, ki je pravno in ekonomsko neodvisna od katere koli druge pivovarne – Merila pravne in ekonomske neodvisnosti – Možnost izpostavljenosti posrednemu vplivu“

Družba Glückauf se je ukvarjala s pivovarstvom. Poslovne deleže družbe Glückauf sta imeli družba Menz GmbH v višini 3 % in družba Innstadt v višini 48 %. Deleži te zadnje družbe so pripadali družbi Menz GmbH v višini 30,7 % in družbi Ottakringer v višini 49 %. Družba Ottakringer pa je bila hčerinska družba družbe Getränke Holding AG, katere deleži so bili v 65-odstotni lasti družine Wenckheim in v 16-odstotni v lasti družine Menz.

Hauptzollamt (glavni carinski urad, Nemčija) je družbo Glückauf najprej opredelil kot pivovarno, ki je neodvisna od družb Innstadt in Ottakringer, in jo v skladu z nacionalno zakonodajo obdavčil z nižjo trošarinsko stopnjo za pivo. Vendar je Hauptzollamt (glavni carinski urad) nato presodil, da je bila družba Glückauf ekonomsko odvisna od družbe Ottakringer, in je z odločbo o ponovni odmeri od nje zahteval razliko med zneskom nižje trošarinske stopnje in zneskom standardne trošarinske stopnje.

Družba Glückauf je po neuspešnem ugovoru zoper navedeno ponovno odmero vložila tožbo pri Thüringer Finanzgericht (finančno sodišče dežele Turingije, Nemčija), ki je predložitveno sodišče. Zatrjevala je, da bi bilo treba merilo ekonomske neodvisnosti, na podlagi katerega je mogoča opredelitev kot „majhna pivovarna“ v smislu člena 4(2) Direktive 92/83, razlagati glede na cilj, ki mu sledi ta direktiva, in ravnanje zadevnih družb na trgu. Obstoj ekonomske odvisnosti bi namreč v obravnavanem primeru lahko bil ugotovljen le, če so se družbe, ki so povezane prek skupne udeležbe tretjega, na trgu pojavljale in delovale kot eno podjetje.

Predložitveno sodišče je prekinilo odločanje, da bi Sodišče v bistvu vprašalo, ali je treba za uporabo nižje trošarinske stopnje za pivo pogoj, določen v členu 4(2) Direktive 92/83, v skladu s katerim mora biti pivovarna pravno in ekonomsko neodvisna od katere koli druge pivovarne, razlagati tako, da se merilo ekonomske neodvisnosti med pravno neodvisnimi pivovarnami nanaša le na ravnanje teh pivovarn na trgu, ali tako, da to

merilo ni več izpolnjeno, kadar ima neka oseba možnost *de facto* vplivati na poslovne dejavnosti navedenih pivovarn.

Sodišče je odgovorilo, da je treba člen 4(2) Direktive 92/83 razlagati tako, da položaj, v katerem so med različnimi pivovarnami strukturne povezave v smislu udeležbe in glasovalnih pravic ter ki vodi do tega, da ima ista oseba, ki opravlja naloge poslovanja v več zadevnih pivovarnah, možnost neodvisno od svojega dejanskega ravnanja vplivati na sprejemanje poslovnih odločitev teh pivovarn, izključuje, da bi se te pivovarne lahko šttele za ekonomsko neodvisne druga od druge.

Z Direktivo 92/83 se namreč želi preprečiti, da bi bila korist od zmanjšanja trošarine za pivo odobrena pivovarnam, katerih velikost in zmogljivost proizvodnje bi lahko bili vir izkrivljanja na notranjem trgu. V teh okoliščinah je namen meril pravne in ekonomske neodvisnosti, ki jih določa člen 4(2) te direktive, zagotoviti, da vsaka oblika ekonomske ali pravne odvisnosti med pivovarnami izključuje davčno ugodnost, to je znižano trošarinsko stopnjo za pivo.

V tem okviru pojem „pivovarna, ki je pravno in ekonomsko neodvisna od katere koli druge pivovarne“ v smislu člena 4(2) Direktive 92/83 zahteva preverjanje, ali med zadevnimi pivovarnami obstaja razmerje pravne odvisnosti, zlasti na ravni njihovega upravljanja ali na ravni lastništva deležev ali glasovalnih pravic, ali celo razmerje ekonomske odvisnosti, ki lahko vpliva na sposobnost navedenih pivovarn, da samostojno sprejemajo poslovne odločitve.

Poleg tega je namen merila neodvisnosti zagotoviti, da ta nižja trošarinska stopnja resnično koristi pivovarnam, ki so prikrajšane zaradi velikosti, in ne tistim, ki pripadajo skupini. V teh okoliščinah je, da bi se za uporabo člena 4(2) Direktive 92/83 upoštevale le pivovarne, ki so dejansko pravno in ekonomsko neodvisne, treba paziti, da se pogoj neodvisnosti ne bi obšel iz čisto formalnih razlogov in zlasti zaradi pravnih konstruktov med različnimi malimi, domnevno neodvisnimi pivovarnami, ki bi v resnici sestavljale gospodarsko skupino, katere proizvodnja bi presegala omejitve, določene v členu 4 Direktive 92/83.

V zvezi z morebitnim vplivom ravnanja zadevnih pivovarn na trgu, da bi se ugotovila njihova ekonomska neodvisnost, se člen 4(2) Direktive 92/83 nanaša na pravne in ekonomske strukture pivovarn, ne da bi se izrecno skliceval na njihovo ravnanje na trgu. Poleg tega prisotnost pivovarn na različnih trgih z različnimi vrstami izdelkov ne omogoča ugotovitve o obstoju ekonomske neodvisnosti med navedenimi pivovarnami, saj bi ta okoliščina namreč, nasprotno, lahko izhajala iz načrtne strategije, sprejete na ravni skupine, da bi se izognili notranji konkurenci v tej skupini ali jo zmanjšali.

Sodba z dne 4. junija 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Direktiva 92/83/EGS – Trošarine – Pivo – Člen 4 – Neodvisne male pivovarne – Nižja trošarinska stopnja – Pogoji – Neobstoj proizvodnje z licenco – Proizvodnja

v skladu s postopkom proizvodnje v lasti tretje osebe, ki ga ta tudi odobri – Dovoljena uporaba znamk te tretje osebe“

Francosko podjetje, Brasserie Bouquet, je prodajalo pivo, ki ga je samo proizvedlo. Dejavnost proizvodnje piva je opravljalo na podlagi „pristopne pogodbe za ‚Cercle des 3 brasseurs‘“, sklenjene z družbo ICO 3B SAR, ki ji je omogočala uporabo znamk in znaka „Les 3 brasseurs“ ter strokovnega znanja zadnjenavedene družbe.

Sodišče, ki mu je bil predlog za sprejetje predhodne odločbe predložen v okviru spora, ki se nanaša na to, da je carinska uprava zavrnila uporabo znižane trošarinske stopnje, določene v nacionalni zakonodaji za neodvisne majhne pivovarne, je moralo v bistvu ugotoviti, ali za uporabo nižje trošarinske stopnje za pivo pogoj iz člena 4(2) Direktive 92/83, da pivovarna nima licence, ni izpolnjen, če zadevna pivovarna vari pivo v skladu s tako pristopno pogodbo.

Sodišče je, da bi odgovorilo na to vprašanje, poudarilo, da za uporabo nižje trošarinske stopnje za pivo pogoj iz člena 4(2) Direktive 92/83, da pivovarna nima licence, ni izpolnjen, če zadevna pivovarna vari pivo v skladu s sporazumom, na podlagi katerega lahko uporablja znamke in proizvodni proces tretje osebe.

Z Direktivo 92/83 se namreč želi preprečiti, da bi bila korist od zmanjšanja trošarine za pivo odobrena pivovarnam, katerih velikost in zmogljivost proizvodnje bi lahko bili vir izkrivljanja na notranjem trgu.

Zato se v členu 4(2) Direktive 92/83 zahteva, da so male pivovarne, katerih letna proizvodnja piva je manjša od 200.000 hl, resnično neodvisne od katere koli druge pivovarne glede svoje pravne in ekonomske strukture ter strukture proizvodnje, kadar uporabljajo prostore, ki so fizično ločeni od prostorov katere koli druge pivovarne, in nimajo licence.

Neobstoj licence je tako eden od pogojev, ki zagotavljajo, da je zadevna mala pivovarna res neodvisna od katere koli druge pivovarne. Iz tega sledi, da je treba pojem „imeti licenco“ razlagati tako, da zajema proizvodnjo piva s kakršno koli obliko dovoljenja, iz katerega izhaja, da navedena mala pivovarna ni povsem neodvisna od tretje osebe, ki ji je tako dovoljenje dala. Tako je v primeru dovoljenja za uporabo patenta, znamke ali proizvodnega procesa te tretje osebe.

Sodba z dne 10. aprila 2014, Komisija/Madžarska (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

„Neizpolnitev obveznosti države – Trošarine za alkohol in alkoholne pijače – Direktiva 92/83/EGS – Določitev trošarinskih stopenj – Proizvodnja etilnega alkohola v destilarni, za katero velja trošarinska stopnja, ki je enaka 0 – Oprostitev trošarine za proizvodnjo etilnega alkohola s strani posameznikov“

Pravo Unije, in sicer Direktiva 92/83, kakor je bila spremenjena z Aktom o pogojih pristopa Bolgarije in Romunije (UL 2005, L 157, str. 203), in Direktiva 92/84, države

članice zavezuje, da za etilni alkohol uporabijo trošarino, katere minimalni znesek za alkoholne pijače, razen vina in piva, znaša 550 EUR na hektoliter čistega alkohola. Vendar je Madžarski dovoljeno, da uporabi znižano trošarinsko stopnjo za alkohol, ki ga proizvedejo destilarne iz sadja, ki ga dobavijo sadjarska gospodinjstva, in ki je namenjen njihovi osebni porabi. Vendar preferenčna trošarinska stopnja ne sme biti nižja od 50 % standardne nacionalne trošarinske stopnje za alkohol. Poleg tega je njena uporaba omejena na 50 litrov alkohola na leto na sadjarsko gospodinjstvo.

Madžarska zakonodaja je določala, da je trošarina za žganje, proizvedeno v destilarni za sadjarsko gospodinjstvo (destilacija iz surovine, ki jo prinese njen lastnik), določena na 0 madžarskih forintov (HUF) do največ 50 litrov na leto, kar pomeni popolno oprostitve. Poleg tega je bilo žganje, ki ga je posameznik proizvedel v svoji destilarni, oproščeno plačila trošarine do letne količine največ 50 litrov, če je bilo to žganje namenjeno osebni porabi gospodinjstva.

Razloga za ta ugoden režim je bil predvsem tradicionalni značaj proizvodnje „pálinka“ (žganje, proizvedeno iz sadja).

Ker je Komisija menila, da Madžarska ni spoštovala pravil Unije o trošarinah za alkoholne pijače, je pri Sodišču vložila tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti. Po mnenju Komisije določbe prava Unije nikakor ne puščajo nobenega prostora za kakršen koli režim oprostitve za zasebno destilacijo in preprečujejo določitev ničelne stopnje za destilacijo iz surovine, ki jo prinese njen lastnik.

Sodišče je poudarilo, da Direktiva 92/83 o trošarinah za alkoholne pijače določa primere, v katerih so te pijače lahko oproščene plačila trošarine ali obdavčene po nižjih trošarinskih stopnjah. Ta direktiva torej državam članicam ne dovoljuje uvedbe preferencialnih pravil, katerih obseg bi presegal to, kar je dovolil evropski zakonodajalec. Sodišče je nato ugotovilo, da madžarska ureditev, ki določa, da se za žganje, proizvedeno iz sadja, ki ga dobavijo sadjarska gospodinjstva, določi popolna oprostitve za 50 litrov na leto, presega največ 50-odstotno zmanjšanje, ki je s to direktivo dovoljeno za Madžarsko. Prav tako so nacionalna pravila, na podlagi katerih je žganje, ki ga proizvedejo posamezniki, oproščeno plačila trošarine, v nasprotju z navedeno direktivo, saj ta ne določa take izjeme od standardne stopnje.

Poleg tega je Sodišče odgovorilo na dvojni argument tožene vlade, da proizvodnja žganja pomeni stoletno tradicijo in da se ohranitev take tradicije šteje za temeljni cilj madžarske vlade, ter na argument, da v drugih državah članicah obstaja enaka praksa oprostitve plačila trošarine za majhne količine žganja. V zvezi s tem nacionalne tradicije ni mogoče sprejeti na splošno, da bi se upravičilo odstopanje od zahtev navedene direktive po prostem preudarku.

Sodišče je tako odločilo, da Madžarska ni izpolnila svojih obveznosti iz zakonodaje Unije o trošarinah za alkoholne pijače.

Sodba z dne 5. oktobra 2004 (občna seja), Komisija/Grčija (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

„Neizpolnitev obveznosti države – Kršitev člena 90, prvi odstavek, ES – Trošarine na alkohol in alkoholne pijače – Uporaba nižje stopnje dajatve za uzo kot za druge alkoholne pijače – Skladnost te stopnje z direktivo, ki je ni nihče izpodbijal v roku, določenem v členu 230 ES“

V Direktivi 92/83 je bila določena nižja trošarinska stopnja za nekatere vrste izdelkov, med katerimi je bil tudi uzo (člen 23(2)). Z zakonom, s katerim je bila ta direktiva prenesena v grški pravni red, je bila določena osnovna stopnja trošarine v višini približno 294.000 grških drahem (GRD) (približno 860 EUR) za sto litrov čistega alkohola. Za uzo je veljalo 50-odstotno znižanje osnovne stopnje (približno 147.000 GRD (približno 430 EUR) za 100 litrov čistega alkohola).

Komisija je menila, da ta razlika ni združljiva s prepovedjo iz člena 90 Pogodbe ES, da se za izdelke iz drugih držav članic uporabljajo davki, ki so višji od davkov, ki se uporabljajo za podobne domače izdelke, in je sprožila postopek zaradi neizpolnitve obveznosti.

Sodišče je v tej sodbi tožbo Komisije zavrnilo. Najprej je spomnilo, da se je Grčija pri določitvi nižje stopnje za uzo oprla na člen 23(2) Direktive 92/83 in ga upoštevala. Tožba Komisije, s katero je ta neposredno izpodbijala stopnjo trošarine, s katero je Grčija obdavčila uzo na tej podlagi, je posredno pomenila izpodbijanje zakonitosti te določbe. V zvezi s tem je Sodišče spomnilo, da za akte institucij Skupnosti načeloma velja domneva zakonitosti, zaradi česar imajo pravne učinke toliko časa, dokler niso umaknjeni, razglašeni za nične v okviru ničnostne tožbe ali razveljavljeni v okviru postopka za sprejetje predhodne odločbe ali z ugovorom nezakonitosti.

Izjema od tega načela so akti, pri katerih so podane tako očitne in hude nepravilnosti, da jih pravni red Skupnosti ne more dopustiti, in za katere se šteje, da nimajo nobenega, niti začasnega pravnega učinka in so torej pravno neobstoječi. Namen te izjeme je ohranitev ravnovesja med bistvenima, vendar včasih protislovnima zahtevama, ki jima mora zadostiti pravni red, in sicer med stabilnostjo pravnih odnosov in spoštovanjem zakonitosti.

Resnost posledic, ki se navezujejo na ugotovitev neobstoja akta institucij Skupnosti, terja, da je taka ugotovitev zaradi pravne varnosti mogoča le v zelo izjemnih primerih.

Direktive 92/83 pa niti v celoti niti glede člena 23(2) ni mogoče šteti za neobstoječi akt. Svet te direktive niti ni umaknil in člena 23(2) Sodišče ni razglasilo za ničnega ali neveljavnega. V teh okoliščinah ima člen 23(2) Direktive 92/83 pravne učinke, za katere velja domneva zakonitosti.

Sodišče je iz tega sklepalo, da je država članica, ki je zgolj ohranila v veljavi nacionalno ureditev, ki je sprejeta na podlagi člena 23 Direktive 92/83, ki dovoljuje uporabo nižjih trošarinskih stopenj za nekatere vrste izdelkov, in je v skladu s tem členom, izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi prava Skupnosti.

3. Uskladitev trošarin za energente

3.1. Področje uporabe trošarin, ki veljajo za energente

Sodba z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

„Predhodno odločanje – Člen 267 PDEU – Vmesni postopek ocene ustavnosti – Presoja združljivosti nacionalnega zakona s pravom Evropske unije in z ustavo zadevne države članice – Možnost nacionalnega sodišča, da pri Sodišču vloži predlog za sprejetje predhodne odločbe – Nacionalna ureditev, ki določa pobiranje davka na uporabo jedrskega goriva – Direktivi 2003/96/ES in 2008/118/ES – Člen 107 PDEU – Členi 93 AE, 191 AE in 192 AE“

Nemčija je leta 2010 sprejela zakon o obdavčitvi jedrskega goriva (Kernbrennstoffsteuergesetz). S tem zakonom je bil za obdobje od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2016 uveden davek na uporabo jedrskega goriva za komercialno proizvodnjo električne energije, ki so ga morali plačati upravljavci jedrskih elektrarn.

Družba Kernkraftwerke Lippe-Ems, ki je upravljala jedrsko elektrarno Emsland v Lingenu (Nemčija) in je junija 2011 uporabljala gorivne svežnje v jedrskem reaktorju svoje elektrarne, je bila dolžna plačati davek v višini več kot 154 milijonov EUR.

Družba Kernkraftwerke Lippe-Ems je ta davek izpodbijala pred Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu, Nemčija). Po njenem mnenju nemški davek na jedrsko gorivo ni bil v skladu s pravom Unije.

Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu) se je odločilo Sodišče vprašati, ali Direktiva 2003/96 o obdavčitvi energentov in električne energije in Direktiva 2008/118 ter člen 107 PDEU ali določbe Pogodbe Euratom nasprotujejo temu, da država članica uvede davek na uporabo jedrskega goriva za komercialno proizvodnjo električne energije.

Sodišče je odgovorilo, da ta davek ni v nasprotju s pravom Unije. V zvezi zlasti z združljivostjo tega davka z evropskim režimom trošarin je Sodišče pojasnilo, da je treba člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 in člen 1(1) in (2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki določa pobiranje davka na uporabo jedrskega goriva za komercialno proizvodnjo električne energije. V členu 14 navedene direktive so namreč taksativno našteve zavezujoče izjeme, ki jih morajo države članice upoštevati v okviru obdavčitve energentov in električne energije, in v njem so jasno določeni proizvodi, na katere se izjema nanaša.

Kar zadeva prvo določbo, je v členu 2(1) Direktive 2003/96 pojem energentov, ki se uporablja za namene te direktive, opredeljen z izčrpnim seznamom proizvodov, ki so zajeti v opredelitvi tega pojma, ob navedbi oznak kombinirane nomenklature. Jedrsko gorivo pa ni energent za namene Direktive 2003/96, ker ga na tem seznamu ni, in se zato

zanj izjema iz člena 14(1)(a) te direktive ne uporablja (oprostitve energentov, ki so predmet usklajene trošarine in se uporabljajo za proizvodnjo električne energije). Zadevne oprostitve tudi ni mogoče uporabiti po analogiji. Poleg tega morebitna nezdržljivost nacionalne zakonodaje s politiko Unije na področju zmanjševanja emisij CO₂ ne bi mogla upravičiti razlage, v skladu s katero bi se te določbe uporabljale za druge proizvode, in ne za energente in električno energijo v smislu Direktive 2003/96, sicer bi se obseg člena 2(1) in člena 14(1)(a) te direktive radikalno spremenil, kar bi bilo v nasprotju z jasnim namenom zakonodajalca Unije.

Sodišče je tako v bistvu priznalo, da je torej mogoče hkratno pobiranje davka na porabo električne energije in davka, ki bremeni vire proizvodnje te energije, ki niso energenti v smislu Direktive 2003/96.

Kar zadeva člen 1(1) in (2) Direktive 2008/118, za davek, ki je bil uveden z nacionalnim zakonom in ki porabe električne energije iz Direktive 2003/96 ne zadeva neposredno ali posredno niti ne zadeva nobenega drugega trošarinskega izdelka, ni mogoče uporabiti člena 1(1) ali (2) Direktive 2008/118 in torej ne more pomeniti niti trošarine na električno energijo niti drugega posrednega davka na ta izdelek v smislu te direktive.

To velja za davek, katerega obveznost plačila, po eni strani, nastane, ko se gorivni svežnji ali gorivne palice prvič uporabijo v jedrskem reaktorju in ko se sproži samovzdrževana verižna reakcija za komercialno proizvodnjo električne energije, plača pa se pri proizvajalcu električne energije, in ki se, po drugi strani, izračuna na podlagi količine uporabljenega jedrskega goriva, pri čemer je za vse vrste goriv določena enaka stopnja, medtem ko količina električne energije, proizvedene v reaktorju jedrske elektrarne, ni neposredno pogojena s količino uporabljenega jedrskega goriva, temveč se lahko razlikuje glede na naravo in lastnosti uporabljenega goriva ter glede na raven učinkovitosti zadevnega reaktorja, navedeni davek pa se lahko pobere zaradi sprožitve samovzdrževane verižne reakcije, ne da bi se neka količina električne energije sploh proizvedla in posledično porabila.

Sodišče je tako ugotovilo, da ne kaže, da bi med uporabo jedrskega goriva in porabo električne energije, proizvedene v reaktorju jedrske elektrarne, obstajala neposredna in neločljiva povezava.

Sodba z dne 20. septembra 2017, *Elecdedy Carcelen in drugi* (C-215/16, C-216/16, C-220/16 in C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

„Predhodno odločanje – Okolje – Električna energija, pridobljena z vetrno energijo – Direktiva 2009/28/ES – Spodbujanje uporabe energije iz obnovljivih virov – Člen 2, drugi odstavek, točka (k) – Shema pomoči – Člen 13(1), drugi pododstavek, točka (e) – Upravni stroški – Direktiva 2008/118/ES – Splošni režim za trošarino – Člen 1(2) – Drugi posredni davki za posebne namene – Direktiva 2003/96/ES – Obdavčitev energentov in električne energije – Člen 4 – Najnižja raven obdavčitve energije – Dajatev, ki zadeva vetrne elektrarne, namenjene za proizvodnjo električne energije“

Družbe, ki so bile tožeče stranke, so na ozemlju avtonomne skupnosti Kastilja - La Manča (Španija) upravljale vetrne elektrarne, namenjene proizvodnji električne energije iz vetrne elektrarne. V davčnem obdobju 2011 in 2012 so plačale dajatev, določeno z nacionalnim zakonom, in sicer pavšalni trimesečni znesek, ki se je določil na podlagi velikosti parkov vetrnih elektrarn in glede na moč vetrne elektrarne, ne glede na količino električne energije, ki jo ta proizvede.

Ker so tožeče stranke menile, da je ta dajatev protiustavna in da ni združljiva z zakonodajo Unije, so od pristojnih nacionalnih organov zahtevale popravek obračunov iz tega naslova in tudi vračilo plačanih zneskov.

V tem okviru je Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (vrhovno sodišče Kastilje - La Manče, Španija) Sodišče vprašalo o pravni ureditvi zadevne dajatve.

V tej sodbi je Sodišče v zvezi z uporabo režima trošarin razsodilo, da je treba člen 4 Direktive 2003/96 razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki določa plačilo dajatve, ki zadeva vetrne elektrarne, namenjene za proizvodnjo električne energije, ker s to dajatvijo niso obdavčeni energenti ali električna energija v smislu člena 1 in člena 2(1) in (2) te direktive in zato ta dajatev ne spada na njeno področje uporabe.

Ni namreč nobene povezave med, po eni strani, obdavčljivim dogodkom za dajatev v postopku v glavni stvari in, po drugi strani, dejansko proizvedeno električno energijo iz vetrnih elektrarn.

Zaradi sprejete opredelitve je treba člen 1(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki določa pobiranje dajatve, ki zadeva vetrne elektrarne, namenjene za proizvodnjo električne energije, ker ta dajatev ni davek, ki se plača za porabo energentov ali električne energije, in zato ne spada na področje uporabe te direktive.

Sodba z dne 10. junija 1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

„Direktiva 92/81/EGS – Uskladitev trošarinskih struktur za mineralna olja – Mineralna olja, dobavljena za uporabo kot gorivo v zračnem prometu, razen za polete v zasebne namene – Oprostitev usklajene trošarine“

Švedska davčna uprava je od letalske družbe Braathens zahtevala plačilo okoljske dajatve, ki jo določa nacionalno pravo in s katero se obdavčuje notranji komercialni zračni promet ter ki se izračuna na podlagi porabe goriva ter emisij ogljikovodikov in dušikovega monoksida.

Družba Braathens je po tem, ko je pri davčnih organih vložila pritožbo, ki je bila zavrnjena, vložila tožbo pri predložitvenem sodišču. To sodišče je zadevo predložilo Sodišču, da bi izvedelo, prvič, ali je sporna dajatev v nasprotju s členom 8(1)(b) Direktive 92/81, drugič, ali je mogoče šteti, da ima ta določba neposredni učinek, in

tretjič, ali je mogoče navedeno dajatev razdeliti na del, ki je v skladu s pravom Skupnosti, in del, ki ni v skladu s tem pravom.

Na prvem mestu, Sodišče je potrdilo, da člen 8(1) Direktive 92/81 nasprotuje pobiranju okoljske dajatve, ki se naloži na notranji komercialni zračni promet in ki se izračuna na podlagi podatkov o porabi goriva ter emisijah ogljikovodikov in dušikovega monoksida med povprečnim letom uporabljenega tipa letala.

Taka nacionalna dajatev, ki bremeni samo porabo goriva, če obstaja neposredna in neločljiva povezava med porabo goriva in onesnaževali, ki se sproščajo med to porabo, ni združljiva z ureditvijo usklajene trošarine, vzpostavljeno z direktivama 92/12 in 92/81. Če bi se namreč državam članicam dovolilo, da izdelke, ki jih je treba oprostiti usklajene trošarine v skladu s členom 8(1)(b) Direktive 92/81, obdavčijo z drugim posrednim davkom, bi bil tej določbi odvzet polni učinek.

Na drugem mestu, Sodišče je presodilo, da je obveznost iz člena 8(1)(b) Direktive 92/81, da se mineralna olja, dobavljena za uporabo kot gorivo v zračnem prometu, razen poletov v zasebne namene, oprostitjo plačila usklajene trošarine, dovolj jasna, natančna in brezpogojna, da se posamezniki lahko sklicujejo nanjo pred nacionalnim sodiščem, da bi nasprotovali nacionalni ureditvi, ki ni združljiva s to obveznostjo.

Sodba z dne 13. julija 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

„Predhodno odločanje – Direktiva 2003/96/ES – Obdavčitev energentov in električne energije – Člen 14(1)(c) – Oprostitev za energente, ki se uporabljajo kot gorivo za plovbo po vodah Evropske unije in za proizvodnjo električne energije na plovilih – Gorivo, ki ga ladja uporablja za plovbo iz kraja, kjer je bila zgrajena, v pristanišče v drugi državi članici, zato da bo tam prevzela prvi komercialni tovor“

Vakarų Baltijos laivų statykla, litovska družba za gradnjo ladij za plovbo po odprtem morju (v nadaljevanju: litovska družba), je sklenila pogodbo o gradnji tovarne ladje za estonsko družbo. To je med drugim vključevalo nakup in neposredno točenje goriva v rezervoarje ter plačilo trošarin za to gorivo. Po pridobitvi te ladje je stranka uredila odplutje ladje brez tovora iz pristanišča Klaipėda (Litva) v pristanišče Stralsund (Nemčija), kjer je naložila svoj prvi komercialni tovor, ki je bil potem za plačilo prepeljan v pristanišče Santander (Španija).

Litovska družba je od nacionalne davčne inšpekcije zahtevala vračilo trošarin, ki jih je plačala za dobavo goriva ladji svoje estonske stranke. Nacionalna davčna inšpekcija je njen zahtevek zavrnila, ker ob dobavi zadevnega goriva stranki litovska družba ni izpolnila formalnih in vsebinskih zahtev nacionalnega prava ter ni imela potrebnih licence za oskrbo ladij z gorivom.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve) je odločbo o zavrnitvi vračila razveljavila.

Nacionalna davčna inšpekcija je zoper to odločbo vložila ničnostno tožbo, ki ji je Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva) ugodilo. Litovska družba je nato vložila kasacijsko pritožbo pri Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva), ki je predložitveno sodišče, ki se je spraševalo o razlagi člena 14(1)(c) Direktive 2003/96 in o možnosti zavrnitve oprostitve iz te določbe iz povsem formalnih razlogov.

Sodišče je najprej ugotovilo, da je treba člen 14(1)(c) Direktive 2003/96 razlagati tako, da se oprostitve iz te določbe uporabi za gorivo, ki se uporablja za plovbo ladje brez tovora iz pristanišča ene države članice – v obravnavanem primeru tistega, v katerem je bila ta ladja zgrajena – v pristanišče druge države članice, zato da bi ta ladja tam prevzela blago, ki ga bo nato treba prepeljati v pristanišče tretje države članice.

Nato je člen 14(1)(c) Direktive 2003/96 razlagalo tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki izključuje uporabo oprostitve iz te določbe, ker je bila oskrba ladje z energenti izvršena, ne da bi bile spoštovane formalne zahteve, ki so določene s to ureditvijo, čeprav je ta oskrba v skladu z vsemi pogoji uporabe, ki so določeni v navedeni določbi.

3.2. Struktura trošarin, ki veljajo za energente

Sodba z dne 2. junija 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

„Predhodno odločanje – Trošarine – Direktiva 2003/96/ES – Diferencirane trošarinske stopnje za pogonska goriva in goriva za ogrevanje – Pogoj za uporabo stopnje za goriva za ogrevanje – Predložitev mesečnega seznama izjav, da so pridobljeni izdelki namenjeni za ogrevanje – Uporaba trošarinske stopnje, določene za pogonska goriva, v primeru nepredložitve tega seznama – Načelo sorazmernosti“

Družba ROZ-ŚWIT, poljska družba, je v obdobju od 1. marca do 31. decembra 2009 opravila več prodaj goriva za ogrevanje, ki sestoji iz količin lahkega kurilnega olja. Ugotovljeno je bilo, da so bile te prodaje preverjene in da ni dvoma, da so pridobitelji potrdili ta nakup in porabo tega goriva za ogrevanje. Vendar družba ROZ-ŚWIT ni pravočasno predložila seznama izjav pridobiteljev, kot je to določeno s poljsko zakonodajo o trošarinah.

Ker je ta zakonodaja v primeru nespoštovanja obveznosti pravočasne predložitve seznama izjav pridobiteljev določala, da se za izdelek, ki se uporablja kot gorivo za ogrevanje, uporabi trošarinska stopnja, določena za pogonsko gorivo, je bila ta trošarinska stopnja naložena na prodajo družbe ROZ-ŚWIT z odmero odločbo, ki jo je izdal Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (direktor carinskega urada v Wrocławu, Poljska).

Družba ROZ-ŚWIT je zoper to odmerno odločbo vložila ugovor pri direktorju carinskega urada v Wrocławu, v katerem je navedla, da nepredložitev seznamov izjav pridobiteljev pomeni le formalno nepravilnost, saj ni dvoma, da se zadevno gorivo za ogrevanje dejansko uporablja za ogrevanje.

Ker je bil ta ugovor zavrjen, je družba ROZ-ŚWIT vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska).

To sodišče se je v bistvu spraševalo, ali je treba Direktivo 2003/96 in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere so prodajalci goriva za ogrevanje zavezani, po eni strani, da v predpisanem roku predložijo mesečni seznam izjav pridobiteljev, da so pridobljeni izdelki namenjeni za ogrevanje, in po drugi strani, da se zaradi nepredložitve takega seznama v predpisanem roku za prodano gorivo za ogrevanje uporabi trošarinska stopnja, ki je določena za pogonska goriva, čeprav je bilo ugotovljeno, da ni dvoma, da se ta izdelek uporablja za ogrevanje.

Sodišče je razsodilo, da je treba Direktivo 2003/96 in načelo sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere so prodajalci goriva za ogrevanje zavezani, da v predpisanem roku predložijo mesečni seznam izjav pridobiteljev, da so pridobljeni izdelki namenjeni za ogrevanje. Nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere se zaradi nepredložitve seznama v predpisanem roku za prodano gorivo za ogrevanje uporabi trošarinska stopnja, določena za pogonsko gorivo, čeprav je bilo ugotovljeno, da ni dvoma, da se ta izdelek uporablja za ogrevanje.

Na eni strani je namreč, ob upoštevanju diskrecijske pravice držav članic glede ukrepov in mehanizmov, ki se sprejmejo za preprečevanje izogibanja plačila davkov in davčnih zatajitev, povezanih s prodajo goriva za ogrevanje, in ker obveznost predložitve seznama izjav pridobiteljev pristojnim organom ni očitno nesorazmerna, treba šteti, da taka obveznost pomeni ustrezen ukrep za doseg takega cilja in ne presega tega, kar je potrebno za njegovo doseg.

Na drugi strani je, nasprotno, določba nacionalnega prava, na podlagi katere se zaradi nepravočasne predložitve seznama izjav pridobiteljev za gorivo za ogrevanje samodejno uporabi trošarinska stopnja, določena za pogonska goriva, čeprav se uporabi kot gorivo za ogrevanje, v nasprotju s splošno sistematiko in ciljem Direktive 2003/96, ki temeljita na načelu, v skladu s katerim so energenti obdavčeni glede na svojo dejansko uporabo. Poleg tega je s tako samodejno uporabo trošarinske stopnje, določene za pogonsko gorivo, v primeru nespoštovanja obveznosti predložitve takega seznama kršeno načelo sorazmernosti. Dejstvo, da je bila zaradi kršitve te obveznosti za gorivo za ogrevanje uporabljena trošarinska stopnja, določena za pogonsko gorivo, če ni dvoma, da se ti izdelki uporabijo za ogrevanje, namreč presega to, kar je potrebno za preprečevanje davčnega izogibanja in davčnih utaj.

Sodba z dne 27. novembra 2003, Komisija/Finska (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

„Neizpolnitev obveznosti države – Direktivi 92/81/EGS in 92/82/EGS – Trošarine za mineralna olja – Davčni nadzor – Uporaba plinskega olja kot pogonskega goriva“

V tej zadevi, ki se je nanašala na tožbo proti Republiki Finski zaradi neizpolnitve obveznosti, je Komisija Sodišču predlagala, naj ugotovi, da Republika Finska s tem, da je ohranila v veljavi nacionalno ureditev, ki predvideva možnost uporabe nizko obdavčenega plinskega olja (mazuta) kot goriva za motorna vozila, ni izpolnila obveznosti iz člena 8(2) in (3) Direktive 92/81 in člena 5(1) Direktive 92/82.

Komisija je po eni strani trdila, da čeprav finska ureditev za plinsko olje, ki se uporablja kot pogonsko gorivo, določa višjo trošarinsko stopnjo od najnižje stopnje, določene v členu 5(1) Direktive 92/82, ni mogoče šteti, da je v skladu s to določbo, saj ne zagotavlja v vseh okoliščinah, da bo navedeno plinsko olje dejansko obdavčeno po tam določeni stopnji.

Finski sistem namreč omogoča uporabo plinskega olja, ki je manj obdavčeno kot pogonsko gorivo, in temelji na obveznosti lastnikov ali imetnikov motornih vozil, da davčnim organom predhodno prijavijo, da nameravajo mazut začeti uporabljati kot pogonsko gorivo, in plačajo dodatno pristojbino in/ali dajatev za gorivo, ki se ne pobira glede na količino uporabljenega mazuta in torej ne pomeni trošarine.

Po drugi strani je Komisija trdila, da Republika Finska na ravni distribucije in uporabe plinskega olja za namene iz člena 8(2) in (3) Direktive 92/81, kot je uporaba v kmetijskem in gozdarskem sektorju ter pri javnih delih, ni uvedla ustreznega in učinkovitega nadzora, kot se zahteva s temi določbami, da bi zagotovila, da se plinsko olje uporablja izključno za to, za kar je obdavčeno.

Sodišče je v tej sodbi razsodilo, da ni mogoče šteti, da je nacionalna ureditev, ki s tem, da v ta namen uvaja dodatno pristojbino in/ali dajatev za gorivo, katere pobiranje je določeno na podlagi predhodne prijave in ki ni trošarina, določa možnost uporabe plinskega olja, ki je manj obdavčeno kot pogonsko gorivo, v skladu s členom 5(1) Direktive 92/82, ki zahteva, da se plinsko olje, ki se uporablja kot pogonsko gorivo, obdavči po najnižji trošarinski stopnji, določeni v tem členu.

Čeprav člen 5(1) Direktive 92/82 državam članicam nalaga obveznost, da zagotovijo, da so mineralna olja, uporabljena kot pogonsko gorivo, obdavčena po najnižji trošarinski stopnji, predpisani s to določbo, so v členu 8(2) in (3) Direktive 92/81 naštetih nekateri sektorji, v katerih je uporaba mineralnih olj kot goriva lahko upravičena do oprostitev ali nižje trošarinske stopnje, če je predmet davčnega nadzora.

Država članica, ki ohrani v veljavi ureditev v zvezi z uporabo plinskega olja, s katero je uveden mehanizem davčnega nadzora, ki ne omogoča uresničitve cilja, ki mu te določbe sledijo, ker ta mehanizem ni primeren za učinkovito preprečevanje, da bi se mineralna olja, ki se uporabljajo v druge namene, uporabljala kot pogonsko gorivo in bila torej nižje

obdavčena, in s tem za zagotovitev, da je plinsko olje, ki se uporablja kot pogonsko gorivo, dejansko obdavčeno po najnižji trošarinski stopnji, določeni v teh določbah, ne izpolni obveznosti, ki jih ima na podlagi teh določb.

II. Uskladitev pravil o nastanku obveznosti plačila in plačilu trošarin

1. Nastanek obveznosti plačila trošarine

Sodba z dne 29. junija 2017, Komisija/Portugalska (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

„Neizpolnitev obveznosti države – Trošarine za cigarete – Direktiva 2008/118/ES – Obveznost obračuna – Kraj in čas nastanka obveznosti plačila – Davčne oznake – Prosti pretok trošarinskega blaga – Časovna omejitev trženja in prodaje zavojčkov cigaret – Načelo sorazmernosti“

V tej zadevi je bila pri Sodišču vložena tožba zaradi neizpolnitve obveznosti, da bi se ugotovilo, ali Portugalska republika s tem, da je za zavojčke cigaret naložila prepoved trženja in prodaje širši javnosti po koncu tretjega meseca v letu, ki sledi letu, navedenemu na nameščenih znamki, ni izpolnila svojih obveznosti na podlagi člena 9, prvi odstavek, Direktive 2008/118 in načela sorazmernosti.

Sodišče je menilo, da država članica ne izpolni obveznosti iz člena 9, prvi odstavek, Direktive 2008/118 in krši načelo sorazmernosti, če za cigarete, ki so že bile sproščene v porabo v določenem letu, določi prepoved trženja in prodaje širši javnosti po koncu tretjega meseca naslednjega leta, pod pogojem, da se trošarina za te proizvode z učinkom v naslednjem letu ni povišala.

Boj proti goljufijam, davčnim utajam in mogočim zlorabam je namreč cilj, ki se želi doseči z Direktivo 2008/118, kot to izhaja iz uvodne izjave 31 ter iz člena 11 in člena 39(3), prvi pododstavek, te direktive. Sprostitve v porabo v pretirano velikih količinah pred prihodnjim povečanjem trošarine pa so neka oblika zlorabe, ki jo lahko države članice z ustreznimi ukrepi preprečijo. Ker pa člen 9, prvi odstavek, Direktive 2008/118 napotuje na nacionalno pravo, ki je za določitev obveznosti plačila in stopnje trošarine veljalo na datum nastanka obveznosti plačila trošarin, takšna pravica, ki je priznana državam članicam, nujno pomeni možnost za te države članice, da sprejmejo takšne ukrepe.

Vendar pa morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki so jim podeljena s pravom Unije, spoštovati splošna pravna načela, med katerimi je zlasti načelo sorazmernosti. Z njim se od držav članic zahteva, da uporabijo sredstva, ki ob tem, da jim omogočajo učinkovito doseganje ciljev, ki jim sledijo z nacionalnimi zakoni, ne presegajo tega, kar je potrebno, in ki kar najmanj škodujejo ciljem in načelom, določenim z upoštevno zakonodajo Unije. Ukrep, katerega cilj je preprečitev sprostitve v porabo pretiranih

količin zavojčkov cigaret ob koncu leta, v pričakovanju zvišanja trošarine, je ustrezen za dosego legitimnih ciljev, ki so boj proti davčnim goljufijam in utajam ter varovanje javnega zdravja. Prispeva tudi k zagotovitvi zdrave konkurence. Ker pa se sporni ukrep uporablja v vseh primerih, vključno v primeru, če se trošarina zmanjša ali ostane nespremenjena, očitno ni potreben za dosego želenih ciljev. Želene cilje bi bilo namreč mogoče doseči na manj zavezujoč in prav tako primeren način, če bi se sporni ukrep uporabljal le za primer povečanja trošarine na cigarete.

1.1. Nastanek obveznosti plačila v primeru odpreme trošarinskega proizvoda iz režima odloga plačila trošarine

Sodba z dne 2. junija 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

„Predhodno odločanje – Posredni davki – Trošarine – Direktiva 2008/118/ES – Obveznost plačila trošarine – Člen 7(2) – Pojem ‚odprema trošarinskega blaga iz režima odloga plačila trošarine‘ – Obdavčitev energentov in električne energije – Direktiva 2003/96/ES – Člen 14(1)(a) – Uporaba energentov za proizvodnjo električne energije – Nakup in nadaljnja prodaja energentov, ki so v trošarinskem skladišču, s strani vmesnega kupca – Neposredna dobava energentov gospodarskemu subjektu za proizvodnjo električne energije – Opredelitev vmesnega kupca kot ‚naslovnika‘ blaga v davčnih dokumentih – Kršitev zahtev nacionalnega prava glede oprostitve plačila trošarine – Zavrnitev oprostitve – Dokaz uporabe blaga v okoliščinah, ki omogočajo oprostitve plačila trošarine – Sorazmernost“

Družba Polihim je imetnica trošarinskega skladišča v kraju Lukovit (Bolgarija), v katerem je pooblaščen za proizvodnjo energentov in za njihovo dajanje pod režim odloga plačila trošarine.

Na podlagi tristranske pogodbe, sklenjene med družbami Polihim, Petros Ojl OOD in TEC Bobov dol EAD, je družba Polihim prodala težka olja družbi Petros Ojl, ta pa jih je prodala naprej družbi TEC Bobov dol, končnemu potrošniku, oproščenemu plačila trošarine v smislu bolgarske zakonodaje. Ta težka olja je družba Polihim dobavila neposredno družbi TEC Bobov dol iz svojega trošarinskega skladišča. Zадnjenavedena družba je uporabila težka olja za proizvodnjo električne energije v smislu člena 14(1)(a) Direktive 2003/96.

Ob izvedbi davčnega inšpekcijskega nadzora pri družbi Polihim so bolgarski carinski organi ugotovili, da je ta družba navedla, da je v korist družbe Petros Ojl izvedla osem sprostitvev v porabo težkih olj pod oznako KN 2710 19 64, vendar je tudi navedla, da v zvezi s tem ni bila dolžna plačati trošarine, saj je bilo to blago namenjeno uporabi pri proizvodnji električne energije v smislu bolgarskega zakona o trošarinah.

Glede na to, da družba Petros Ojl, za katero je družba Polihim navedla, da je naslovnik blaga iz postopka v glavni stvari, ni imela statusa končnega potrošnika, oproščenega

plačila trošarine v smislu nacionalne zakonodaje, in ker je umik tega blaga iz trošarinskega skladišča družbe ustvaril carinski dolg v breme slednje, so bolgarski carinski organi izdali akt, s katerim je bil ugotovljen obstoj upravnega prekrška.

Družba Polihim je zoper ta akt vložila pisne ugovore, pri čemer je navedla, da je to blago, potem ko je bilo umaknjeno iz njenega trošarinskega skladišča, neposredno dobavila družbi TEC Bobov dol, ki proizvaja električno energijo in ima status končnega porabnika, oproščenega plačila trošarine.

Direktor carinskega urada Svishtov (Bolgarija) je z odločbo z dne 27. maja 2013 te ugovore zavrnil in družbi Polihim na podlagi nacionalnega zakona o trošarini naložil globe, ki za vsako sprostitev v porabo ustrezajo dvojnemu znesku neplačane trošarine. Stopnja trošarine, upoštevana za namene izračuna teh glob, je bila tista, ki se uporabi za energente, ki se uporabljajo za druge namene kot za pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje.

Družba Polihim je pri Rajonen sad Lukovit (okrajno sodišče v Lukovitu, Bolgarija) zoper to odločbo vložila tožbo, ki je odločbo z dne 27. maja 2013 spremenilo in zmanjšalo znesek naloženih glob.

Družba Polihim je zoper to sodbo pri Administrativen sad Pleven (upravno sodišče v Plevnu, Bolgarija), ki je predložitveno sodišče, vložila kasacijsko pritožbo. To je zlasti spraševalo, na eni strani, ali je treba člen 7(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da gre pri prodaji blaga znotraj trošarinskega skladišča, ne da bi blago fizično zapustilo to trošarinsko skladišče, za sprostitev tega blaga v porabo. To sodišče je na drugi strani vprašalo, ali je treba člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 v povezavi s členom 7 Direktive 2008/118 razlagati tako, da nasprotuje zavrnitvi nacionalnih organov, da se plačila trošarine oprostito energenti, ki jih po prodaji s strani imetnika trošarinskega skladišča vmesnemu kupcu slednji ponovno proda končnemu potrošniku, ki izpolnjuje vse zahteve na podlagi nacionalnega prava za oprostitvev plačila trošarine za to blago in ki mu je to blago dobavljeno neposredno s strani tega imetnika trošarinskega skladišča iz njegovega trošarinskega skladišča, samo zato, ker vmesni kupec, ki ga je ta imetnik trošarinskega skladišča navedel kot naslovnika tega blaga, ne izpolnjuje teh zahtev.

Na prvem mestu, Sodišče je odgovorilo, da je treba člen 7(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da prodaja trošarinskega blaga, ki ga imetnik trošarinskega skladišča hrani v trošarinskem skladišču, povzroči sprostitev v porabo šele takrat, ko to blago fizično zapusti to trošarinsko skladišče. Ker je trošarina – v skladu z uvodno izjavo 9 Direktive 2008/118 – davek, ki velja za porabo, ne pa za prodajo, mora biti čas nastanka obveznosti za plačilo v tesni povezavi s potrošnikom.

V zvezi s tem odstavek 1 te določbe opredeljuje čas nastanka obveznosti za plačilo trošarine ob sprostitvi blaga, za katero se plača trošarina, v porabo. Poleg tega iz člena 7(2)(a) te direktive izhaja, da je „sprostitvev v uporabo“ odprema trošarinskega blaga, vključno z nepravilno odpremo, iz režima odloga plačila trošarine. Zato odprema

trošarinskega blaga iz režima odloga plačila trošarine pomeni fizično odpremo blaga iz takega režima, ne pa njegove prodaje.

Takšna razlaga ustreza ciljem, ki jim sledi ta direktiva. Ker je trošarina davek, ki velja za porabo, ne pa za prodajo, mora biti čas nastanka obveznosti za plačilo v tesni povezavi s potrošnikom. Zato dokler zadevno blago ostane v trošarinskem skladišču imetnika trošarinskega skladišča, blaga ni mogoče porabiti, čeprav je imetnik trošarinskega skladišča to blago prodal.

Poleg tega sklicevanja zlasti na predpostavko nepravilne odpreme trošarinskega blaga iz režima odloga plačila trošarine ni mogoče razumeti drugače, kot da pomeni fizično odpremo blaga iz takega režima.

Nazadnje, če trošarinsko blago iz režima odloga plačila trošarine hrani imetnik trošarinskega skladišča v trošarinskem skladišču, trošarine ne zapadejo v plačilo tako dolgo, dokler zadevno blago hrani imetnik trošarinskega skladišča v takšnem trošarinskem skladišču.

Na drugem mestu, Sodišče je pojasnilo, da je treba člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 v povezavi s členom 7 Direktive 2008/118 razlagati tako, da nasprotuje zavrnitvi nacionalnih organov, da se plačila trošarine oprostijo energenti, ki jih po prodaji s strani imetnika trošarinskega skladišča vmesnemu kupcu ta ponovno proda končnemu potrošniku, ki izpolnjuje vse zahteve na podlagi nacionalnega prava za oprostitev plačila trošarine za to blago in ki mu je to blago dobavljeno neposredno s strani navedenega imetnika trošarinskega skladišča iz njegovega trošarinskega skladišča, samo zato, ker vmesni kupec, ki ga je ta imetnik skladišča navedel kot naslovnika tega blaga, ni končni potrošnik, za katerega nacionalno pravo dopušča, da prejme energente, ki so oproščeni plačila trošarine.

Čeprav je za pogoj za oprostitev plačila trošarine, ki je to, da je v davčnih dokumentih določen naslovník, ki za pridobitev oproščenih energentov izpolnjuje pogoje, določene v nacionalnem pravu, treba šteti, da omogoča doseganje cilja, saj omogoča nadzor uporabe oprostitve plačila trošarine, z zmanjšanjem tveganja rabe blaga, ki ne daje pravice do oprostitve, pa takšna zavrnitev oprostitve, ki je izvedena, ne da bi se preverilo, ali so izpolnjeni zahtevani materialni pogoji za uporabo tega blaga v namene, ki utemeljujejo zahtevek za oprostitev, presega to, kar je nujno, da se zagotovi pravilna in jasna uporaba teh oprostitev in prepreči kakršno koli izogibanje, izmikanje ali zlorabe.

Sodba z dne 24. februarja 2021, Silcompa (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

„Predhodno odločanje – Direktiva 76/308/EGS – Člena 6 in 8 ter člen 12, od (1) do (3) – Vzajemna pomoč pri izterjavi nekaterih terjatev – Obveznost plačila trošarine v dveh državah članicah za iste transakcije – Direktiva 92/12/ES – Člena 6 in 20 – Sprostitev proizvodov v porabo – Ponareditev spremnega administrativnega dokumenta – Nepravilnosti ali prekrški, do katerih je prišlo med premikanjem trošarinskih proizvodov, ki so pod režimom odloga plačila te dajatve – Nepravilna

odprema proizvodov iz režima odloga plačila trošarine – ‚Podvojitev davčne terjatve‘ v zvezi s trošarinami – Nadzor, ki ga opravijo sodišča države članice, v kateri ima sedež zaproseni organ – Zavrnitev zaprosila za pomoč, ki so ga predložili pristojni organi druge države članice – Pogoji“

Družba Silcompa SpA, ki proizvaja etilni alkohol in ki ima sedež v Italiji, je med letoma 1995 in 1996 v Grčijo prodajala etilni alkohol pod režimom odloga plačila trošarine.⁵

Leta 2000 je bilo po pregledu ugotovljeno, da spremni administrativni dokumenti (v nadaljevanju: SAD) za pošiljke alkohola, ki jih je odpremila družba Silcompa, niso nikoli prispeli do grških carinskih organov za izdajo uradnih dokumentov in da so bili žigi carinskega urada na SAD ponarejeni. Italijanski carinski organ (v nadaljevanju: agencija) je zato izdal tri odločbe o odmeri za izterjavo neplačanih trošarin.

Grški carinski organi so agencijo leta 2004 obvestili, da je treba dobave proizvodov, ki jih je družba Silcompa odposlala grškemu podjetju, šteti za nepravilne. Zato je bila izdana odločba o odmeri, ki je zajemala tako italijanske davčne terjatve kot tudi dodatno davčno izravnavo. Postopek, ki je bil začel zoper to odločbo, se je leta 2017 končal s sklenitvijo poravnalnega sporazuma med agencijo in družbo Silcompa.

Grški carinski organi so leta 2005 glede istih izvoznih transakcij izvoza znotraj Unije izdali odločbi o trošarinski obveznosti zaradi nezakonite sprostitev etilnega alkohola, ki ga je odposlala družba Silcompa, v porabo na grškem ozemlju. Grška davčna uprava je poleg tega pri agenciji vložila zaprosilo za pomoč pri izterjavi terjatev v zvezi z zadevnimi trošarinami. Agencija je tako kot pristojni zaproseni organ družbi Silcompa vročila odločbi o odmeri za sporazumno plačilo.

Pritožbi, ki jo je družba Silcompa vložila po zavrnitvi njene tožbe zoper ti odločbi o odmeri, je Commissione tributaria regionale del Lazio (deželno davčno sodišče v Laciju, Italija) ugodilo. Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija), ki odloča o kasacijski pritožbi agencije, je sklenilo Sodišču predložiti vprašanje za predhodno odločanje.

Sodišče je tako razsodilo, da lahko v okviru postopka za izpodbijanje, ki se nanaša na izvršilne ukrepe, sprejete v državi članici, v kateri ima sedež zaproseni organ, pristojni organ te države članice zavrne ugoditev zaprosilu za izterjavo trošarin, ki so ga pristojni organi druge države članice vložili v zvezi s proizvodi, nepravilno odpremljenimi iz režima odloga plačila trošarine, če to zaprosilo temelji na dejstvih, ki se nanašajo na iste izvozne transakcije, ki so že predmet izterjave trošarin v državi članici, v kateri ima sedež zaproseni organ.⁶

Sodišče je navedlo, da nezakonito trženje alkohola, ki ga je odpremila družba Silcompa, na grškem ozemlju lahko na eni strani pomeni prekršek ali nepravilnost v zvezi z zadevnimi proizvodi in na drugi strani posledico prekrška ali nepravilnosti, storjene pred

⁵ V skladu s takim davčnim režimom za trošarinske proizvode obveznost plačila trošarine še ni nastala, čeprav je obdavčljivi dogodek že nastopil. S tem režimom se namreč odloži obveznost plačila trošarine, dokler ni izpolnjen eden od pogojev za nastanek te obveznosti.

⁶ Člen 6(2) in člen 20 Direktive 92/12.

tem v Italiji. Glede na to določitev, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče, sta mogoči dve možnosti.

Pri prvi možnosti, ki se nanaša na primer več prekrškov ali nepravilnosti, storjenih na ozemlju več držav članic, se dve ali celo več teh članic šteje za pristojne pobrati trošarine. Tako ob nepravilni odpremi iz režima odloga plačila trošarine v eni državi članici, ki ji sledi dejanska sprostitev trošarinskih proizvodov v porabo v drugi državi članici, ne sme tudi zadnjenavedena država članica pobrati trošarine v zvezi z istimi izvoznimi transakcijami. Ta sprostitev v porabo se lahko namreč zgodi samo enkrat. Iz tega izhaja, da je lahko sicer storjenih več zaporednih prekrškov ali nepravilnosti v različnih državah članicah, vendar se sme samo prekršek ali nepravilnost, zaradi katere so proizvodi med gibanjem odpremljeni iz režima odloga plačila trošarine, upoštevati za izterjavo teh trošarin, saj so bili s tem prekrškom ali to nepravilnostjo proizvodi sproščeni v porabo.⁷

Druga možnost se nanaša na primer, v katerem so se organi države članice oprli na eno od domnev za določitev kraja, kjer je bil prekršek ali nepravilnost dejansko storjena⁸ in v katerem organi druge države članice ugotovijo, da je bil prekršek ali nepravilnost dejansko storjena v tej državi članici.⁹ Pri tej hipotezi zadnjenavedeni organi uporabijo popravni mehanizem, ki zadnjenavedeni državi članici omogoča, da izterja trošarino v triletnem roku od datuma izdaje SAD.¹⁰ Po izteku tega roka lahko trošarino veljavno izterja le država članica, ki se je oprla na eno od teh domnev.

Sodišče je v zvezi s pravili o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi s trošarinami najprej opozorilo na obstoj razdelitve pristojnosti med organi države članice, v kateri ima sedež organ prosilec, ki svoje nacionalno pravo uporabijo za terjatev in za izvršilni naslov, ter organi države članice, v kateri ima sedež zaprošeni organ, ki svoje nacionalno pravo uporabijo za izvršilne ukrepe.¹¹ Na podlagi tega načela vzajemnega zaupanja se izvršilni naslov neposredno prizna in samodejno upošteva kot izvršilni naslov terjatve države članice, v kateri ima sedež zaprošeni organ. Iz tega izhaja, da organi zadnjenavedene države članice ne morejo izpodbijati presoje organov države članice prosilke v zvezi s krajem, v katerem je bila storjena nepravilnost ali prekršek, saj je ta presoja v njeni izključni pristojnosti. Sodišče je, dalje, ugotovilo, da izvršilnega naslova za izterjavo v državi članici, v kateri ima sedež zaprošeni organ, ni mogoče izvršiti, če ta izvršitev povzroči dvojno pobiranje trošarin, ki bremenijo iste transakcije, ki se nanašajo na iste proizvode. Zato je treba pristojnemu organu iste države članice omogočiti, da zavrne izvršitev tega izvršilnega naslova, da bi se izognilo soobstoju dveh pravnomočnih odločb, ki se nanašata na obdavčitev istih proizvodov, pri čemer bi ena temeljila na njihovi nepravilni odpremi iz režima odloga plačila trošarine, druga pa na njihovi

⁷ Člena 6 in 20 Direktive 92/12.

⁸ Člen 20(2) in (3) Direktive 92/12.

⁹ V skladu s členom 20(2) in (3) Direktive 92/12 so te domneve določene v dveh primerih: prvi se nanaša na položaj v katerem ni mogoče določiti kraja, v katerem je bil storjen prekršek ali nepravilnost, drugi pa na položaj, v katerem trošarinski proizvodi ne prispejo v namembni kraj in ni mogoče določiti kraja prekrška ali nepravilnosti.

¹⁰ Člen 18(1) in člen 19(1) Direktive 92/12.

¹¹ Člen 12(1) in (3) Direktive 76/308.

poznejši sprostitvi v porabo. Sodišče je nazadnje ugotovilo, da te razlage ni mogoče izpodbiti z njegovo sodno prakso, v skladu s katero zakonodajalec Unije preprečitve dvojnega obdavčevanja ni vzpostavil kot absolutno načelo,¹² saj je povezana s posebnim dejanskim okvirom, ki se je nanašal na primer nezakonite odpreme iz režima odloga plačila trošarine zaradi kraje proizvodov, ki so bili v „državi članici odpreme“ označeni z davčnimi znamkami, ki imajo stvarno vrednost, ki jih loči od preproste prejemnice, ki potrjuje plačilo denarnega zneska davčnim organom države članice, ki te znamke izda.

Sodba z dne 29. aprila 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

„Carinski zakonik Skupnosti – Členi 202, 215(1) in (3), 217(1) in 233, prvi odstavek, točka (d) – Pojem blaga, ki se ‚zapleni [zaseže] in istočasno ali pozneje odvzame‘ – Izvedbena uredba carinskega zakonika – Člen 867a – Direktiva 92/12/EGS – Členi 5(1) in (2), 6, 7(1), 8 in 9 – Šesta direktiva o DDV – Členi 7, 10(3) in 16(1) – Nezakonit vnos blaga – Prevozi blaga na podlagi zvezka TIR – Zaseg in uničenje – Določitev države članice, v kateri sta nastala carinski dolg ter obveznost obračuna trošarine in DDV – Ugasnitev carinskega in davčnega dolga“

Dansko sodišče je Sodišču predložilo vprašanje za predhodno odločanje, ki se je postavilo v sporu v zvezi s pobiranjem carin, trošarin in DDV za cigarete, ki so bile pretihotapljene v okviru prevozov, opravljenih na podlagi zvezka TIR. Cigarete, ki so bile takoj zadržane, so bile uničene. Vprašanje je bilo torej v bistvu, ali carinski in davčni dolg za pretihotapljeno blago še vedno obstaja in se lahko izterja, če je bilo blago zadržano, zaseženo ali uničeno.

Sodišče je ugotovilo, da je treba člen 5(1), tretji pododstavek, in člen 6(1) Direktive 92/12, kakor je bila spremenjena z Direktivo 96/99, razlagati tako, da se za blago, ki ga krajevni carinski in davčni organi zasežejo ob vnosu na območje Unije in istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je to blago ves čas v njihovi posesti, šteje, da ni bilo uvoženo v Unijo, tako da obdavčljivi dogodek za trošarinsko obveznost zanj ne nastopi. Za blago, ki je zaseženo po nezakonitem vnosu na to območje, to je od takrat, ko blago zapusti območje prvega carinskega urada na tem območju in ga omenjeni organi istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je ves čas v njihovi posesti, se ne šteje, da je „pod režimom odloga plačila trošarine“ v smislu člena 5(2), prvi pododstavek, in člena 6(1)(c) navedene direktive v povezavi s členom 84(1)(a) in členom 98 Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 955/1999, ter členom 867a Uredbe št. 2454/93, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 1662/1999, tako da nastopi obdavčljivi dogodek za trošarinsko obveznost za to blago in nastane obveznost plačila trošarine.

Poleg tega je Sodišče pojasnilo, da je treba člen 6(1) in člen 7(1) Direktive 92/12, kakor je bila spremenjena z Direktivo 96/99, razlagati tako, da so organi države članice, v kateri je bilo blago, ki je bilo nezakonito vneseno v Unijo, odkrito in zaseženo, pristojni za

¹² Sodba Sodišča z dne 13. decembra 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), točka 55).

izterjavo trošarin, če je blago tam zaradi komercialnih namenov. Nacionalno sodišče pa mora presoditi, ali je ta pogoj v sporu, ki mu je predložen, izpolnjen.

Sodba z dne 28. januarja 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Splošni režim za trošarino – Direktiva 2008/118/ES – Nepravilnost, storjena med gibanjem trošarinskega blaga – Gibanje blaga pod režimom odloga plačila trošarine – Primanjkljaj blaga ob dobavi – Obračunavanje trošarine ob neobstoju dokaza o uničenju ali izgubi blaga“

Družba BP Europa je januarja 2011 z ladjo odposlala 2,4 milijona litrov plinskega olja v trošarinsko skladišče v Nemčiji. Prevoz je bil opravljen v okviru gibanja trošarinskega blaga pod režimom odloga plačila trošarine. Lastnik trošarinskega skladišča v Nemčiji je ob koncu dobave ugotovil, da manjka 4854 litrov plinskega olja glede na začetno količino, in je o tem obvestil carinske organe. Nemška davčna uprava je nato za manjkajočo količino plinskega olja odmerila davek na energijo. Družba BP Europa je to odločbo izpodbijala.

Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), ki je odločalo o sporu, je Sodišče v bistvu vprašalo, katera pravila nastanka obveznosti veljajo na podlagi Direktive 2008/118 za blago, ki se giba pod režimom odloga plačila, kadar se ob dobavi ugotovi primanjkljaj blaga glede na količino ob odpremi blaga. Natančneje, vprašalo je, ali se v skladu s členom 20(2) Direktive 2008/118 z odkritjem ob dobavi blaga, da blago manjka, v primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, režim odloga plačila trošarine, določen za trošarinsko blago, konča. Poleg tega je nemško sodišče Sodišče vprašalo, ali določbe Direktive 2008/118 nasprotujejo nacionalni določbi za prenos, v kateri ni izrecno navedeno, da mora nepravilnost, ki jo ureja člen 10(2) Direktive 2008/118, povzročiti sprostitev zadevnega blaga v porabo.

Sodišče je razsodilo, da je treba člen 20(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da se gibanje trošarinskega blaga pod režimom odloga plačila trošarine v smislu te določbe konča, ko je prejemnik tega blaga – po tem, ko je bilo prevozno sredstvo, ki je vsebovalo zadevno blago, v celoti raztovorjeno – ugotovil, da obstaja primanjkljaj tega blaga glede na količino, ki bi mu morala biti dostavljena.

Besedilo člena 20(2) Direktive 2008/118 se namreč nanaša na samo blago, ne da bi se kakor koli navezovalo na način njegovega prevoza. Za določitev trenutka dobave blaga je torej treba upoštevati dejanski prejem blaga kot takega s strani prejemnika, ne zgolj prevoza tega blaga do prejemnika.

Člen 20 te direktive spada pod njeno poglavje IV, naslovljeno „Gibanje trošarinskega blaga pod režimom odloga plačila trošarine“. Pod to poglavje spadajo tudi določbe člena 19(2)(c) navedene direktive, ki določajo, da mora prejemnik privoliti v vse preglede, ki pristojnim organom namembne države članice omogočajo ugotoviti, da je zadevno blago dejansko prejeto. Zakonodajalec Unije je tako hotel dejanski prejem blaga določiti

za odločilni element pogojev, pod katerimi je gibanje tega blaga, ki se giba pod režimom odloga plačila trošarine, treba presojudi ob njegovi dobavi. Iz nobene druge določbe tega poglavja ne izhaja drugačna razlaga.

Poleg tega, namen določb člena 20(2) Direktive 2008/118, ki določajo, kdaj se konča gibanje blaga, ki se giba pod režimom odloga plačila trošarine, je opredeliti trenutek, ko se šteje, da je to blago sproščeno v porabo, in zato določiti trenutek, kdaj za to blago nastane obveznost plačila trošarine.

Poleg tega, ker je – kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 9 Direktive 2008/118 – trošarina davek na porabo nekega blaga, ki temelji na količini blaga, ki se ponudi v porabo, je treba trenutek obveznosti plačila te trošarine določiti tako, da je mogoče natančno izmeriti količino zadevnega blaga.

Sodišče je dodalo, da je treba člen 7(2)(a) Direktive 2008/118 v povezavi z njenim členom 10(2) razlagati tako, da so okoliščine, ki jih urejata, izvzete iz primera iz člena 7(4) te direktive in da okoliščina, da nacionalna določba, s katero je prenesen člen 10(2) Direktive 2008/118, ne določa izrecno, da mora nepravilnost, ki jo ta določba ureja, povzročiti sprostitev zadevnega blaga v porabo, ne nasprotuje uporabi te nacionalne določbe ob ugotovitvi primanjkljaja, iz katerega nujno izhaja takšna sprostitev v porabo.

Člen 10(2) in člen 7(2)(a) Direktive 2008/118 se namreč nanašata na primer, v katerem je nepravilnost, ugotovljena med gibanjem trošarinskega blaga pod režimom odloga plačila trošarine, povzročila njegovo sprostitev v porabo z odpremo iz tega režima. Zato nacionalna določba, s katero je prenesen člen 10(2) Direktive 2008/118, načeloma ne bi smela določati, da velja, da se je nepravilnost zgodila v državi članici in v času, ko je bila ugotovljena, ne da bi bil za to domnevo določen pogoj, da je ta nepravilnost povzročila sprostitev zadevnega blaga v porabo.

Ugotovitev primanjkljaja ob dobavi trošarinskega blaga pod režimom odloga plačila trošarine razkriva nujno pretekle okoliščine, v katerih manjkajoče blago ni bilo del te dobave, pri čemer se gibanje tega blaga torej ni končalo v skladu s členom 20(2) Direktive 2008/118. Te okoliščine so zato nepravilnost v smislu člena 10(6) te direktive. Takšna nepravilnost nujno povzroči odpremo iz režima odloga plačila trošarine in zato sprostitev v porabo, kot to določa člen 7(2)(a) navedene direktive.

Poleg tega se nepravilnost, ki jo ureja člen 10(2) Direktive 2008/118, nanaša na okoliščino, ki ni okoliščina iz člena 7(4) te direktive, torej okoliščino, da je „trošarinsko blago popolnoma uničeno ali nepovratno izgubljeno“. Zato – če je dokazano, da je trošarinsko blago, ki je pod režimom odloga plačila trošarine, popolnoma uničeno ali nepovratno izgubljeno – ne more obstajati sprostitev v porabo v smislu 7(2)(a) Direktive 2008/118 in zato ni mogoče uporabiti člena 10(2) te direktive. Torej so okoliščine, za katere veljata ti določbi, različne od okoliščin iz člena 7(4) navedene direktive.

Nazadnje, Sodišče je pojasnilo, da je treba člen 10(4) Direktive 2008/118 razlagati tako, da se uporablja ne le, če vse količine blaga, ki se giba pod režimom odloga plačila trošarine, ne prispejo v namembni kraj, ampak tudi, če samo del tega blaga ne prispe v namembni kraj.

Že samo besedilo člena 10(4) Direktive 2008/118 namreč uporabe te določbe nikakor ne omejuje le na primer, kadar skupna količina blaga, ki se giba pod režimom odloga plačila trošarine, ne prispe v namembni kraj. Člen 10(4) Direktive 2008/118 tako spada v okvir, v katerem je zakonodajalec Unije želel zajeti vse okoliščine nepravilnosti, torej vključno s tistimi, ki se nanašajo le na del gibanja.

1.2. Nastanek obveznosti plačila trošarine v primeru pridobitve trošarinskih izdelkov s strani fizične osebe

Sodba z dne 2. aprila 1998 (občna seja), EMU Tabac in drugi (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

„Direktiva Sveta 92/12/EGS o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov – Država članica, v kateri je treba plačati trošarino – Nakup prek posrednika“

Družba EMU Tabac, ki je bila trgovec na drobno s tobačnimi izdelki v Luksemburgu, in družba The Man in Black Ltd sta bili hčerinski družbi družbe Enlightened Tobacco Company. Ti družbi sta vzpostavili in uporabljali sistem, ki je prebivalcu Združenega kraljestva omogočal pridobitev tobačnih izdelkov, ki jih je kupil pri družbi EMU v Luksemburgu, „ne da bi moral zapustiti udobje svojega naslanjača“.

Kupec se je s tem sistemom poskušal izogniti plačilu trošarin, ki so veljale v Združenem kraljestvu in so bile znatno višje od tistih, ki jih je bilo treba plačati v Luksemburgu. Stranke so prek podjetja The Man in Black naročile največ 800 cigaret na naročilo. Ta posrednik je prevzel prevoz blaga iz Luksemburga v Združeno kraljestvo in se je zavezal tudi, da trgovcu na drobno, družbi EMU Tabac, in prevozniku plača določen znesek, ki jima pripada in od katerega zadrži provizijo.

Commissioners of Customs and Excise (britanski carinski organ) so leta 1995 v Dovru zadržali določeno količino tobačnih izdelkov, ki so bili ravno uvoženi, kot jim to dovoljuje britanska zakonodaja, kadar je treba plačati trošarino.

Družbi sta v postopku sodnega nadzora zoper britansko carino menili, da so bili zadevni izdelki, kar zadeva uvoz, opravljen za potrebe posameznikov, ki so plačali trošarino v Velikem vojvodstvu Luksemburg, oproščeni plačila teh dajatev v Združenem kraljestvu in da je bilo zato zadržanje, ki ga je izvedla carina, nezakonito.

Court of Appeal (višje sodišče, Združeno kraljestvo) je Sodišču predložilo vprašanja o razlagi direktive Skupnosti o režimu za trošarinske izdelke.

Sodišče je odgovorilo, da je treba Direktivo 92/12 razlagati tako, da ne izključuje obračuna trošarine v državi članici A za izdelke, sproščene v porabo v državi članici B, če so bili kupljeni pri družbi X za uporabo s strani fizičnih oseb v državi članici A prek družbe Y, ki je kot zastopnica za posameznike posredovala proti plačilu in je v imenu teh posameznikov tudi organizirala prevoz izdelkov iz države članice B v državo članico A, ki ga je opravil prevoznik za plačilo.

Da je prišlo do te ugotovitve, je Sodišče najprej poudarilo razliko, vzpostavljeno z Direktivo 92/12, med proizvodi, ki se hranijo v komercialne namene, na eni strani in proizvodi, ki se hranijo v zasebne namene, na drugi strani. Da bi se ugotovilo, ali se trošarinski proizvodi hranijo strogo v zasebne namene, kakor je predvideno v členu 8 te direktive, mora te proizvode v skladu s to direktivo pridobiti fizična oseba, jih imeti za lastno uporabo in jih tudi sama prevažati. Poleg tega je Sodišče ugotovilo, da je zakonodajalec Skupnosti, kadar se je nameraval sklicevati na posredovanje posrednika v okviru navedene direktive, to storil izrecno. V obravnavanem primeru pa nobena od jezikovnih različic ni izrecno določala takega posredovanja.

V zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da potreba po enotni razlagi aktov, ki so jih sprejele institucije Skupnosti, izključuje, da bi se ob dvomu besedilo določbe upoštevalo ločeno, in zahteva, nasprotno, naj se razlaga in uporablja ob upoštevanju jezikovnih različic, ki so bile določene v drugih uradnih jezikih. Vsem jezikovnim različicam je načeloma treba priznati enako vrednost, ki ne more biti odvisna od obsega prebivalstva držav članic, ki uporablja zadevni jezik.

Sodišče je sklenilo, da se člen 8 Direktive 92/12, ki določa, da se za proizvode, ki jih nabavijo fizične osebe za lastno uporabo in jih same prevažajo, trošarina obračuna v državi članici, v kateri so nabavljeni, ne uporabi, kadar nakup in/ali prevoz trošarinskih proizvodov opravi posrednik. Tako v primeru, ko so proizvodi iz ene države članice prepeljani v drugo državo članico s posredovanjem gospodarskega subjekta za plačilo, ki je pred tem pridobil stranke v zadnjenavedeni državi ter je organiziral uvoz teh proizvodov, obveznost plačila trošarine nastane v zadnjenavedeni državi članici.

Nazadnje, Sodišče je navedlo, da navedena direktiva izrecno določa, da se v tem primeru trošarine, plačane v državi članici, v kateri je bilo blago kupljeno, povrnejo, da bi se izognili dvojni obdavčitvi.

Sodba z dne 23. novembra 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

„Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Direktiva 92/12/EGS – Trošarine – Vino – Členi od 7 do 10 – Določitev države članice, v kateri nastane obveznost za plačilo trošarine – Nakup, ki ga opravi fizična oseba za lastno uporabo in za uporabo s strani drugih fizičnih oseb – Odprema v drugo državo članico prek prevoznega podjetja – Režim, ki se lahko uporabi v namembni državi članici“

B. F. Joustra je vsako leto naročil vino v Franciji za lastno uporabo in za uporabo s strani drugih članov skupine, katere del je bil. Vino, ki ga je naročil B. F. Joustra, je bilo sproščeno v porabo v Franciji in trošarine so bile plačane v tej državi članici. Na njegovo zahtevo je to vino nato v Franciji prevzela nizozemska prevozna družba, ki ga je odpremila na Nizozemsko in ga dostavila na dom B. F. Joustre, kjer je bilo nekaj dni hranjeno, preden je bilo dostavljeno drugim članom skupine. B. F. Joustra je plačal ceno vina in prevoza, nato pa mu je vsak član skupine povrnil ceno za količino vina, ki mu je bila dostavljena, in del stroškov prevoza, ki so se izračunali sorazmerno z navedeno količino. Količina, ki je bila dostavljena vsakemu članu skupine, ni presegala najvišje še dovoljene količine, ki jo predvideva Direktiva 92/12, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/108, za ugotavljanje, ali so proizvodi namenjeni za komercialne namene, namreč 90 litrov vina, vključno z največ 60 litri penečega se vina. B. F. Joustra te dejavnosti ni opravljal poklicno ali s pridobitnim namenom.

Nizozemski davčni organi so za to vino obračunali trošarino 906,20 EUR.

B. F. Joustra je zanikal, da bi bil zavezanec za plačilo teh trošarin. Direktiva 92/12 je za proizvode, ki jih nabavijo fizične osebe za lastno uporabo in jih same prevažajo, določala oprostitev plačila trošarine v državi članici uvoza. Menil je, da besedna zveza „prevažajo same“, ki je v tej direktivi, ne nasprotuje temu, da bi se navedena direktiva razlagala tako, da je obračun v namembni državi članici izključen, kadar fizična oseba sama kupi trošarinske proizvode v drugi državi članici, v namembno državo članico pa jih po njenem naročilu in v njenem imenu prevaža tretja oseba.

Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske), ki je odločalo o tem sporu, je Sodišče vprašalo o razlagi tega pojma.

Sodišče je razsodilo, da je treba Direktivo 92/12 razlagati tako, da kadar fizična oseba, ki ne deluje poklicno ali s pridobitnim namenom, v prvi državi članici za lastno uporabo in za uporabo s strani drugih fizičnih oseb nabavi trošarinske izdelke, ki so bili sproščeni v porabo v tej državi članici, in jih nato v svojem imenu odpremi prek prevoznega podjetja s sedežem v drugi državi, se uporabi člen 7 te direktive, in ne člen 8, tako da se trošarina pobere tudi v tej državi.

Za uporabo Direktive 92/12 je treba namreč proizvode, ki se ne hranijo v zasebne namene in torej zanje ne velja člen 8 te direktive, nujno obravnavati, kot da se hranijo v komercialne namene in da zato zanje velja njen člen 7. Uporaba tega člena 8 pa zahteva, da zadevne proizvode osebno prevaža fizična oseba, ki jih je nabavila. Na podlagi člena 7(6) navedene direktive se v takem primeru trošarina, plačana v tej prvi državi, povrne v skladu s členom 22(3) te direktive.

Sodba z dne 14. marca 2013, Komisija/Francija (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

„Neizpolnitev obveznosti države – Direktiva 92/12/EGS – Trošarine – Tobačni proizvodi, pridobljeni v eni državi članici in odneseni v drugo – Izključno količinska merila za presojo – Člen 34 PDEU – Količinske omejitve pri uvozu“

Sodišče, ki je odločalo o tožbi zaradi neizpolnitve obveznosti, ki je bila vložena proti Franciji in s katero se je predlagala ugotovitev, da je za presojo, ali so posamezniki tobačne proizvode iz druge države članice posedovali za komercialne namene, uporabila povsem količinsko merilo, pri čemer je to merilo uporabila za posamezno vozilo, in ne za osebo, ter pavšalno za vse tobačne proizvode skupaj (in sicer 2 kilograma za posamezno vozilo), ter da je bila ta uporaba v nasprotju z Direktivo 92/12 in členom 34 PDEU.

Sodišče je najprej razsodilo, da država članica, ki tako merilo uporablja na splošno za vse tobačne izdelke, ni izpolnila obveznosti iz Direktive 92/12, zlasti iz njenih členov 8 in 9.

Člen 9(2) te direktive namreč določa nekaj meril za ugotavljanje, ali se proizvodi posedujejo za komercialne namene. Natančneje, kot je razvidno iz besedila prvega pododstavka tega odstavka, morajo države članice za ugotavljanje, ali se proizvodi posedujejo za komercialne namene, med drugim upoštevati več elementov, pri čemer je količina posedovanih proizvodov le eden izmed njih. Poleg tega drugi pododstavek istega odstavka glede tega elementa določa, da lahko države članice določijo okvirne količine le kot dokaz. Iz tega sledi, da člen 9(2) navedene direktive državam članicam ne dopušča, da izključno na podlagi povsem količinskega praga posedovanih proizvodov ugotovijo, ali se proizvodi posedujejo za komercialne namene.

Poleg tega je Sodišče potrdilo, da Direktiva 92/12 s tem, da izrecno določa najnižje pragove za več različnih kategorij tobačnih proizvodov, državam članicam dopušča, da določijo pragove glede na težo vseh posedovanih tobačnih proizvodov skupaj, samo če spoštujejo vsakega od teh minimalnih pragov.

Nazadnje, navedlo je, da ker je namen člena 9(2) Direktive 92/12 podrobneje opredeliti pogoje, pod katerimi za imetnika proizvodov nastane obveznost plačila trošarine v smislu drugega pododstavka odstavka 1 tega člena, je treba šteti, da se najnižji indikativni pragovi iz člena 9(2), drugi pododstavek, te direktive nanašajo na navedenega imetnika in da se torej uporabljajo za osebo.

Sodba z dne 18. julija 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

„Trošarina – Direktiva 92/12/EGS – Členi od 7 do 9 – Direktiva 2008/118/ES – Členi od 32 do 34 – Gibanje trošarinskih proizvodov znotraj Skupnosti – Uredba (EGS) št. 3649/92 – Člena 1 in 4 – Poenostavljeni spremni dokument za gibanje trošarinskih izdelkov – Izvod 1 – Dejavnost ‚cash & carry‘ – Proizvodi, dani v porabo v eni državi članici, ki se skladiščijo v komercialne namene v drugi državi članici, ali proizvodi, ki jih kupijo fizične osebe za lastno uporabo in jih same prevažajo – Žgane pijače – Neobstoj obveznosti preverjanja dobavitelja“

Danska družba Metro je imela veleprodajne oznake za gospodarske subjekte, ki so delovali v sistemu, imenovanem „cash & carry“. V skladu s to metodo distribucije so se stranke, ki so imele kartico, na prodajnem mestu oskrbele z blagom, ki so ga plačale v gotovini, in same poskrbele za prevoz blaga.

Spor o glavni stvari se je nanašal na trošarine na žgane pijače, ki so bile na Švedskem veliko višje kot na Danskem. V tem položaju je obstajala finančna spodbuda za nakup žganih pijač, za katere se je plačala danska trošarina, in za njihov uvoz na Švedsko. Za žgane pijače ni bilo treba plačati švedske trošarine, če so jih na Danskem kupile fizične osebe za lastno uporabo in so jih same prevažale. Nasprotno pa je bilo treba za pridobitev v komercialne namene plačati švedsko trošarino.

Švedska davčna uprava je po odmeri davka švedskim podjetjem, ki so kupovala pijače na Danskem, družbi Metro naložila, naj od svojih švedskih strank pridobi poenostavljeni spremni dokument, določen za trošarinske izdelke, ki se gibajo med državami.

Tožbo, ki jo je družba Metro vložila zoper to odločbo, je Østre Landsret (višje sodišče za vzhodno regijo, Danska) zavrnilo. Družba Metro je nato vložila pritožbo zoper to sodbo pri Højesteret (vrhovno sodišče, Danska), ki je bilo predložitveno sodišče in je Sodišče vprašalo zlasti, ali je treba člene od 7 do 9 Direktive 92/12 in člena 1 in 4 Uredbe št. 3649/92 razlagati tako, da gospodarskemu subjektu nalagajo, da mora preveriti, ali kupci, ki prihajajo iz drugih držav članic, nameravajo trošarinske proizvode uvoziti v drugo državo članico in, če je to potrebno, ali se tak uvoz opravlja v zasebne ali v komercialne namene.

Sodišče je odgovorilo, da je treba člene od 7 do 9 Direktive 92/12, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/108, in člena 1 in 4 Uredbe št. 3649/92 razlagati tako, da gospodarskemu subjektu ne nalagajo, da mora preveriti, ali kupci, ki prihajajo iz drugih držav članic, nameravajo trošarinske proizvode uvoziti v drugo državo članico in, če je to potrebno, ali se tak uvoz opravlja v zasebne ali v komercialne namene.

Člen 1 Uredbe št. 3649/92 namreč določa, da če so trošarinski izdelki, ki so že dani v porabo v eni državi članici, namenjeni za uporabo v drugi državi članici za namene iz člena 7 Direktive 92/12, mora oseba, ki je odgovorna za gibanje v Skupnosti, sestaviti poenostavljeni spremni dokument. Vendar na podlagi ničesar v teh določbah ni mogoče sklepati, da mora dobavitelj, če ni „oseba, ki je odgovorna za gibanje v Skupnosti“, iz člena 1 Uredbe št. 3649/92, nadzirati, ali so izpolnjeni pogoji za to, da odgovorna oseba sestavi in mu izroči navedeni poenostavljeni spremni dokument, da bi ga lahko hranil.

Poleg tega v skladu s členom 7(3) Direktive 92/12 trošarino dolguje oseba, ki opravlja dobavo ali skladišči proizvode za dobavo, ali oseba, ki proizvode prejme za uporabo v državi članici, ki ni država, v kateri so proizvodi že dani v porabo, ali ustrezen gospodarski subjekt ali subjekt, za katerega velja javno pravo. Iz tega izhaja, najprej, da gospodarskega subjekta kot dobavitelja, ki se ne ukvarja z dobavo prodanih proizvodov, ni mogoče šteti za „osebo, ki opravlja dobavo“, v smislu navedenega člena 7(3). Takega gospodarskega subjekta ni mogoče šteti za osebo, ki „skladišči proizvode za dobavo“, v

smislu navedenega člena 7(3), saj mu njegova dejavnost samopostrežne prodaje na debelo ne omogoča zagotavljati niti komercialne uporabe proizvodov, prodanih strankam iz druge države članice, niti tega, da bodo ti proizvodi dejansko dobavljeni v to drugo državo članico.

Poleg tega je Sodišče pojasnilo, da je treba člene od 32 do 34 Direktive 2008/118 razlagati tako, da ti členi členov od 7 do 9 Direktive 92/12, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/108, ne spreminjajo bistveno, temveč povzemajo njihovo vsebino in jih pojasnjujejo.

Nazadnje, Sodišče je razsodilo, da je treba člen 8 Direktive 92/12, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/108, razlagati tako, da lahko pokriva nakup trošarinskih proizvodov, kadar te proizvode kupijo fizične osebe za lastno uporabo in jih same prevažajo, kar morajo v vsakem posameznem primeru preveriti pristojni nacionalni organi.

2. Plačilo trošarin

Sodba z dne 15. junija 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

„Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Direktiva 92/12/EGS – Trošarina – Davčne oznake – Šesta direktiva o DDV – Člena 2 in 27 – Izginotje tobačnih znamk“

Družba Landewijck je imela v Luksemburgu trgovino na debelo s tobačnimi izdelki, za katero je imela dovoljenje imetnika trošarinskega skladišča. Na podlagi nizozemskega zakona o trošarinah je ta družba pri Belastingdienst/Douane te Amsterdam (služba za davke in carine Amsterdam, Nizozemska) vložila dve prošnji za tobačne znamke za tobačne izdelke in pooblastila družbo Securicor Omega, naj ji te znamke dostavi. Med dostavo so te znamke izginile.

Družba Landewijck je inšpektorja davčne službe (v nadaljevanju: inšpektor) obvestila, da znamke še vedno niso prispele, da jih torej ni mogoče uporabiti in da družba Securicor Omega zavrača vsako odgovornost za njihovo izginotje. Inšpektor je zavrnil vse zahteve za izravnavo ali vračilo dolgovanega ali plačanega zneska zaradi izginotja znamk. Ugovor, vložen zoper to odločbo, je inšpektor prav tako zavrnil. Nazadnje, tožba, vložena pri Gerechtshof te Amsterdam (višje sodišče v Amsterdamu), je bila razglašena za neutemeljeno. Spor je bil s kasacijsko pritožbo predložen Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska), ki je predložitveno sodišče.

To sodišče je Sodišču predložilo več vprašanj za predhodno odločanje, s katerimi je med drugim želelo izvedeti, ali lahko država članica, ne da bi kršila Direktivo 92/12, izključi vračilo trošarine, ki jo je plačala tožeča družba z nakupom znamk, če so zadevne davčne oznake izginile, preden so bile lahko nalepljene na tobačne izdelke, namenjene za

porabo na nacionalnem ozemlju, čeprav ni izključeno, da so jih tretje osebe uporabile ali bi to lahko storile tako, da bi jih nalepile na tobačne izdelke, ki so bili v promet dani nezakonito.

Sodišče je pojasnilo, da niti Direktiva 92/12 niti načelo sorazmernosti ne ovirata držav članic, ki so uporabile možnost, da se proizvodi, sproščeni v porabo na njihovem ozemlju, označijo z davčnimi oznakami, da sprejmejo zakonodajo, ki ne predvideva vračila plačanih trošarin, če so tobačne znamke izginile, preden so bile nalepljene na tobačne proizvode, če tega izginotja ni mogoče pripisati višji sili ali naključju in če ni ugotovljeno, da so bile znamke uničene ali so postale dokončno neuporabne, s čimer je finančna odgovornost izgube teh znamk naložena kupcu.

Nacionalna ureditev, ki kupcem tobačnih znamk omogoča pridobitev vračila zgolj z navedbo, da so izgubljene, naj bi namreč spodbujala zlorabe in goljufije. Preprečevanje teh pa je ravno eden izmed ciljev, ki jim sledi zakonodaja Skupnosti. Zato nacionalni predpisi, ki ob izginotju davčnih znamk naložijo finančno odgovornost izgube teh znamk njihovem kupcu, prispevajo k uresničitvi cilja preprečevanja goljufij pri uporabi teh znamk.

Sodba z dne 13. decembra 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

„Vprašanje za predhodno odločanje – Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Direktiva 92/12/EGS – Trošarinski izdelki – Davčne znamke – Nezakoniti izstop iz režima odloga plačila trošarine – Kraja – Dajanje v potrošnjo v državi članici, v kateri se je zgodila kraja – Nevračilo davčnih znamk druge države članice, ki so bile že nalepljene na ukradene izdelke“

Družba Tuxedo GmbH je pri Hauptzollamt (glavni carinski urad, Nemčija; v nadaljevanju: Hauptzollamt) kupila davčne znamke za cigarete, ki jih je na Irskem proizvedla družba P. J. Carroll & Co. Ltd (v nadaljevanju: Carroll) in ki so bile namenjene nemškemu trgu. Družba Tuxedo je te znamke poslala družbi Carroll, ki jih je nalepila na posamezne zavitke cigaret. Ti zavitki so bili nato odpremljeni poslovnemu partnerju s sedežem na Nizozemskem v okviru režima odloga plačila trošarin znotraj Skupnosti. Vse cigarete so bile ukradene v dublinskem pristanišču (Irska).

Ker so cigarete zapustile režim odloga plačila trošarin na Irskem, je družba Carroll v skladu z evropskimi predpisi plačala trošarino irski carinski upravi.

Družba Tuxedo je nato od Hauptzollamt zahtevala vračilo kupljenih davčnih znamk. Hauptzollamt je to zahtevo zavrnil, zavrnitev pa potrdil. Zato je bila pri Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu, Nemčija), predložitvenem sodišču, vložena tožba.

Postavilo se je vprašanje, ali so v nasprotju z Direktivo 92/12 predpisi države članice, ki izključujejo vračilo zneska, ki je bil plačan za pridobitev davčnih znamk te države članice, ker so bile te znamke nalepljene na trošarinske izdelke, preden so bili ti sproščeni v

porabo v navedeni državi članici, pri čemer je dejstvo, da so bili ti proizvodi ukradeni v drugi državi članici, povzročilo plačilo trošarin v tej drugi državi članici, in ker ni bil predložen dokaz, da se ukradeni izdelki ne bodo dajali v promet v državi članici izdaje navedenih znamk.

Sodišče je najprej poudarilo, da kraja tobačnih izdelkov, ki se premikajo z odlogom plačila trošarin, pomeni, da so izstopili iz režima odloga plačila trošarine v smislu člena 6(1)(a) Direktive 92/12, tako da v skladu s členom 20(1) te direktive obveznost plačila trošarine nastane v državi članici, v kateri se je zgodila kraja.

Nato je ugotovilo, da niso v nasprotju z Direktivo 92/12, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 807/2003¹³, predpisi države članice, ki izključujejo vračilo zneska, ki je bil plačan za pridobitev davčnih znamk te države članice, ker so bile te znamke nalepljene na trošarinske izdelke, preden so bili ti sproščeni v porabo v navedeni državi članici, pri čemer je dejstvo, da so bili ti proizvodi ukradeni v drugi državi članici, povzročilo plačilo trošarin v tej drugi državi članici, in ker ni bil predložen dokaz, da se ukradeni izdelki ne bodo dajali v promet v državi članici izdaje navedenih znamk.

Po mnenju Sodišča bi možnost, da se zgolj z navajanjem izginotja proizvodov, na katere so bile nalepljene davčne znamke, dobi vračilo zneskov, plačanih za te znamke, pomenila tveganje glede spodbujanja zlorab in goljufij. V primeru, ki je predviden z navedenimi predpisi, namreč obstaja pomembno tveganje, da se ukradeni izdelki dajo v promet v državi članici, ki je izdala davčne znamke. Ti izdelki, opremljeni z davčnimi znamkami te države, se lahko brez težav uvedejo na uradni trg tobačnih izdelkov navedene države, s čimer je država članica prikrajšana za davčne prihodke, do katerih je upravičena. Tudi če gospodarski subjekt kot imetnik blaga nikakor ne ravna goljufivo, okoliščina, da je bila trošarina plačana v drugi državi članici, ne vpliva na to tveganje.

Člen 22(1) in (2) Direktive 92/12 je določal, da če so proizvodi, sproščeni v porabo v prvi državi članici in zato označeni z davčno znamko te države članice, namenjeni porabi v drugi državi članici in so tja izvoženi, je nujno, da davčni organi te države ugotovijo, da so bile davčne znamke prve države članice uničene. Zakonodajalec Skupnosti je z navedeno določbo dal prednost preprečevanju zlorab in goljufij v škodo načela, da se obdavčijo le v eni državi članici. Vendar ne bi bilo smiselno, da se dovoli vračilo davčnih znamk, nalepljenih na trošarinske izdelke, v okoliščinah, na katere se nanašajo zadevni predpisi, ko ni mogoč nikakršen nadzor namembnega kraja ukradenih izdelkov, medtem ko je člen 22(2)(d) Direktive 92/12 za vračilo trošarine določal, da mora biti ugotovljeno uničenje znamk, ki dokazujejo plačilo trošarine, v okoliščinah, v katerih je tveganje za zlorabe in goljufije manjše.

¹³ Uredba Sveta (ES) št. 807/2003 z dne 14. aprila 2003 o prilagoditvi določb glede odborov, ki pomagajo Komisiji pri uresničevanju njenih izvedbenih pooblastil, predvidenih v aktih Sveta, ki se sprejemajo v postopku posvetovanja (soglasje), Sklepu 1999/468/ES (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek 4, str. 335).

Sodba z dne 2. junija 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Splošni režim za trošarino – Direktiva 92/12/EGS – Tobačni proizvodi v režimu odloga plačila trošarine – Odgovornost imetnika trošarinskega skladišča – Možnost, da države članice imetniku trošarinskega skladišča naložijo solidarno odgovornost za plačilo zneskov, ki ustrezajo denarnim kaznim, naloženim tihotapcem – Načeli sorazmernosti in pravne varnosti“

Karelia, grška družba, ki se ukvarja z dejavnostjo proizvodnje tobačnih izdelkov, je morala v Bolgarijo (pred njenim pristopom k Uniji) izvoziti cigarete v režimu odloga plačila trošarine. Vendar cigarete nikoli niso prispele v namembni kraj, saj se je podvomilo o samem obstoju družbe kupca. Ker ni bilo mogoče predložiti dokazila o odpremi pošiljke, je bilo unovčeno bančno jamstvo, ki ga je družba Karelia predložila za plačilo trošarin. Poleg tega so carinski organi izdali odmero odločbo v zvezi s tihotapstvom ter so zato določili dodatne davke, ki jih je bilo treba plačati, in zvišali trošarine.

Ugotovljeno je bilo, da je družba Karelia civilno in solidarno odgovorna za plačilo teh zneskov. Ta družba pa je menila, da med njo in storilcem tihotapstva ni nobenega pravnega razmerja. V skladu z grško zakonodajo so bile odgovorne vse osebe, ki so zagotovo sodelovale pri carinskem prekršku, to, da osebe, ki so bile civilno soodgovorne, niso vedele za namen kršitve, ki so ga imele osebe, opredeljene kot primarni storilci, pa prvih ni oprostilo njihove odgovornosti.

Vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, se je nanašalo na obseg odgovornosti imetnika trošarinskega skladišča, kot je bila določena v Direktivi 92/12, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/108, in sicer, ali je ta subjekt, ki je lahko zavezan za plačilo trošarin, lahko odgovoren tudi za druge finančne posledice, zlasti denarne kazni, naložene storilcem tihotapstva, čeprav ni lastnik spornega blaga niti nima pogodbenega razmerja v obliki pooblastila s storilci prekrška.

Sodišče je najprej razsodilo, da iz sistematike Direktive 92/12, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/108, zlasti njenega člena 13, člena 15(3) in (4) ter člena 20(1), izhaja, da je zakonodajalec imetniku trošarinskega skladišča namenil osrednjo vlogo v okviru postopka gibanja trošarinskih proizvodov, ki so v režimu odloga plačila trošarine.

Direktiva 92/12 imetniku trošarinskega skladišča nalaga sistem odgovornosti za vsa tveganja, ki izhajajo iz gibanja trošarinskih proizvodov pod režimom odloga plačila trošarine, tako da se ta imetnik trošarinskega skladišča posledično šteje za odgovorno osebo za plačilo trošarin v primeru nepravilnosti ali kršitev med gibanjem proizvodov, s čimer nastane obveznost njihovega plačila. Ta odgovornost je torej objektivna in ne temelji na dokazani ali domnevani napaki imetnika trošarinskega skladišča, ampak na njegovi udeležbi pri gospodarski dejavnosti.

Vendar iz člena 20(3) Direktive 92/12, ki določa, da morajo države članice sprejeti ustrezne ukrepe, potrebne za obravnavanje kakršne koli kršitve predpisov ali

nepravilnosti in za učinkovito kaznovanje, ne izhaja, da morajo države članice za imetnika trošarinskega skladišča v zvezi s katero koli kršitvijo, storjeno ob dajanju v promet trošarinskih proizvodov, določiti dodatno kazensko odgovornost.

Prvič, ta določba namreč ne določa niti primernih sankcij niti razredov subjektov, za katere je treba ugotoviti, da so odgovorni za te kršitve.

Drugič, sistem odgovornosti za tveganje, ki ga določa Direktiva 92/12, je omejen na odgovornost za plačilo trošarin. Ta direktiva torej ne določa sistema solidarne odgovornosti, v skladu s katerim bi bil imetnik trošarinskega skladišča odgovoren za plačilo zneskov, ki ustrezajo denarnim kaznim, izrečenim tihotapcem.

Dalje, Sodišče je pojasnilo, da je treba Direktivo 92/12, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/108, ob upoštevanju splošnih načel prava Unije, zlasti načel pravne varnosti in sorazmernosti, razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi – na podlagi katere je mogoče odločiti, da so med drugim imeniki blaga solidarno odgovorni za plačilo zneskov, ki ustrezajo denarnim kaznim, naloženim zaradi kršitve, storjene med gibanjem tega blaga pod režimom odloga plačila trošarine, če so ti lastniki pogodbeno povezani s storilci kršitve, tako da so ti njihovi zastopniki – na podlagi katere je ugotovljeno, da je imetnik trošarinskega skladišča solidarno odgovoren za plačilo navedenih zneskov – pri čemer se te odgovornosti ne more razbremeniti s predložitvijo dokaza, da z ravnanji kršiteljev nima nikakršne povezave – čeprav v skladu z nacionalnim pravom ob storitvi kršitve ni bil niti lastnik navedenega blaga niti ni bil s storilci kršitve pogodbeno povezan tako, da bi bili ti njegovi zastopniki.

Kadar povečana odgovornost imetnika trošarinskega skladišča, ki ni ohranil lastništva proizvodov, ki so predmet kršitve, in ki s storilci kršitve ni pogodbeno povezan, tako da bi bili ti njegovi zastopniki, ni izrecno določena niti v Direktivi 92/12 niti v določbah nacionalnega prava, sankcije, ki jih je na podlagi take zakonodaje mogoče uporabiti za takega imetnika trošarinskega skladišča, namreč za zadevne osebe niso dovolj jasne in predvidljive, da bi bilo mogoče šteti, da ustrezajo zahtevam pravne varnosti, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

Poleg tega je bilo glede ukrepov za preprečitev davčne zatajitve na področju DDV že presojeno, da porazdelitev tveganja v primeru goljufije, ki jo stori tretji, ni združljiva z načelom sorazmernosti, kadar davčni sistem vso odgovornost za plačilo nalaga dobavitelju, ne glede na to, ali je bil ta vpleten v goljufijo, ki jo je storil kupec.

Poleg tega nacionalni ukrepi, s katerimi je *de facto* uveden sistem objektivne solidarne odgovornosti, presegajo nujno potrebno za varovanje pravic proračuna. To, da se odgovornost za plačilo DDV naloži osebi, ki ni oseba, ki ga je dolžna plačati – pa čeprav je ta oseba imetnik trošarinskega skladišča, za katero veljajo posebne obveznosti iz Direktive 92/12 – ne da bi ji bilo omogočeno, da se temu izogne z dokazilom, da nima nikakršne zveze z ravnanjem osebe, ki ga je dolžna plačati, je treba šteti za nezdružljivo z načelom sorazmernosti. Bilo bi očitno nesorazmerno, če bi se taki osebi brezpogojno

naložilo breme izgube davčnih prihodkov, povzročene z ravnanji tretje osebe, ki je dolžna plačati davek, na katera nima nobenega vpliva.

Enake zahteve je treba spoštovati v zvezi z ukrepom, kot je naložitev odgovornosti za finančne posledice tihotapstva imetniku trošarinskega skladišča.

III. Posredni davki, razen trošarin, na trošarinske izdelke

Sodba z dne 24. februarja 2000, Komisija/Francija (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

„Tožba zaradi neizpolnitve obveznosti – Direktiva 92/12/EGS – Posebna obdavčitev alkoholnih pijač z visoko vsebnostjo alkohola“

V francoski zakonodaji je obstajal prispevek za tobak in alkoholne pijače, ki je bil uveden zaradi tveganj, ki jih njihova nezmerna uporaba pomeni za zdravje, imenovan „prispevek za socialno varnost“. Uporabljal se je, med drugim, za pijače, katerih vsebnost alkohola je bila višja od 25 % vol. Znesek posebnega prispevka za alkoholne pijače je bil določen na 1 frank (približno 0,15 EUR) na deciliter ali del decilitra. Komisija je proti Francoski republiki vložila tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti, ker je menila, da „prispevek za socialno varnost“ zaradi svojega področja uporabe in davčne osnove ni združljiv s strukturo trošarin za alkohol in alkoholne pijače, kot je opredeljena v Direktivi 92/12.

Menila je, da se po eni strani „prispevek za socialno varnost“ nanaša na pijače z vsebnostjo alkohola več kot 25 % vol. Člen 20 Direktive 92/83 pa opredeljuje „etilni alkohol“, ki med drugim zajema vse alkoholne pijače iz tarifnih oznak KN 2204 (vino), 2205 (vermut) in 2206 (druge fermentirane pijače) z vsebnostjo alkohola, ki presega 22 % vol. Po drugi strani člen 21 Direktive 92/83 kot davčno osnovo za plačilo trošarine za etilni alkohol določa število hektolitrov čistega alkohola, medtem ko se „prispevek za socialno varnost“ določi glede na prostornino pijače.

Sodišče je razsodilo, da člen 3(2) Direktive 92/12, katerega namen je državam članicam omogočiti, da poleg najnižje trošarine, določene z Direktivo 92/83, uvedejo druge posredne davke za posebne namene, torej za namen, ki ni proračunski, od držav članic ne zahteva spoštovanja vseh pravil glede trošarin in DDV na področju določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora. Zadostuje, da so posredni davki za posebne namene v tem pogledu skladni s splošno sistematiko ene ali druge take tehnike obdavčenja, kot sta organizirani z zakonodajo Unije.

Sodba z dne 9. marca 2000, EKW in Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

„Posredna obdavčitev – Občinski davek na pijače – Šesta direktiva o DDV – Direktiva 92/12/EGS“

Združenje Evangelischer Krankenhausverein Wien („EKW“) je upravljalo kavarno v bolnišnici. Abgabenbehörde Wien (dunajski organ, pristojen za pobiranje davkov) je 6. decembra 1996 od njega na podlagi dunajskih davčnih predpisov zahteval znesek 309.995 avstrijskih šilingov (ATS) (približno 22.500 EUR) iz naslova davka na pijače za prodajo, opravljeno med januarjem 1992 in oktobrom 1996. Združenje EKW je pri avstrijskih sodiščih vložilo tožbo, s katero je te dajatve izpodbijalo.

Družba Wein & Co. je bila družba za trgovanje z vinom s sedežem v Leondingu v Zgornji Avstriji, od katere so občinski organi na podlagi davčne zakonodaje Zgornje Avstrije zahtevali znesek 417.628 ATS (približno 30.350 EUR) iz naslova davka na pijače za obdobje od 1. decembra 1994 do 31. marca 1995. Družba Wein & Co. se je prav tako obrnila na avstrijska sodišča.

Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija) je Sodišče vprašalo o združljivosti takih občinskih določb o davkih na pijače s pravom Skupnosti, zlasti s Šesto direktivo 77/388 in Direktivo 92/12.

Sodišče je odgovorilo, na eni strani, da je davek na brezalkoholne pijače in sladoled združljiv s Šesto direktivo 77/388 in Direktivo 92/12 ter, na drugi strani, da Direktiva 92/12 nasprotuje ohranitvi avstrijskega davka na alkoholne pijače.

Da je Sodišče prišlo do tega sklepa, je ugotovilo, na prvem mestu, da čeprav člen 33 Šeste direktive 77/388 preprečuje ohranitev ali uvedbo kolkov ali drugih vrst davkov, dajatev in obremenitev, ki imajo bistvene značilnosti DDV, pa ne nasprotuje ohranitvi ali uvedbi davka, ki teh značilnosti nima. Zato navedena določba ne nasprotuje ohranitvi dajatve, ki jo določa zakonodaja države članice in ki bremeni odplačno dobavo sladoledov, vključno s predelanim sadjem, ki ga vsebujejo, ali sadjem, ki je priloga, ter pijače, v obeh primerih vključno z embalažo in priborom, ki se prodaja skupaj s proizvodi. Ta davek, ki se uporablja le za omejeno kategorijo blaga, namreč ni splošni davek, ker njegov namen ni zajeti vse gospodarske transakcije v zadevni državi članici.

Na drugem mestu, člen 3(2) Direktive 92/12, v skladu s katerim se proizvodi, naštetih v odstavku 1, lahko obdavčijo z drugimi posrednimi davki, ki niso trošarine, na eni strani, če imajo enega ali več posebnih namenov v smislu te določbe in, na drugi strani, če so ti davki v skladu z davčnimi pravili, ki se uporabljajo za trošarino in DDV, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora, nasprotuje ohranitvi davka, ki je določen z zakonodajo države članice in s katerim je obdavčena odplačna dobava alkoholnih pijač ter ki, prvič, ne sledi izključno cilju, ki ni proračunski cilj, in drugič, ne spoštuje splošne sistematike niti pravil o trošarinah na alkoholne pijače, saj se njegov znesek določa glede na vrednost proizvoda, in ne na podlagi teže proizvoda, količine proizvoda ali alkohola, ki ga vsebuje, niti na podlagi pravil, ki se glede pravil izračuna in obveznosti obračuna uporabljajo za DDV.

V obravnavani zadevi je Sodišče ugotovilo, da je okrepitev občinske avtonomije s podelitvijo pooblastila za ustvarjanje davčnega prihodka zgolj proračunski cilj. Ugotovilo je tudi, da prav tako ne obstaja povezava s turistično infrastrukturo ali razvojem turizma: ta davek, s katerim so obdavčene pijače ne glede na to, kje se uživajo, se pobira tudi na krajih, ki niso turistični. Nazadnje, neposredna prodaja vina je bila v Avstriji oproščena davka na pijače: zato je bilo sporno, da je cilj zadevnega davka odvrčanje od uživanja alkoholnih pijač in varovanje javnega zdravja.

Ker zadevni davek na alkoholne pijače ni imel posebnega namena, z njim pa se poleg tega ni spoštovala splošna sistematika pravil o trošarinah na alkoholne pijače ali pravil o DDV, ga je Sodišče razglasilo za nezdržljivega s pravom Unije.

Sodba z dne 10. marca 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

„Posredne dajatve – Direktiva 92/12/EGS – Občinski davek na ponujanje alkoholnih pijač z namenom njihove takojšnje porabe na mestu samem“

Podjetje Volkswirst Weinschänken GmbH je upravljalo restavracijo na ozemlju mesta Frankfurt na Majni (Nemčija), v kateri je med drugim prodajalo pijače za takojšnjo porabo na kraju samem. Ker je Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (pravilnik o pobiranju davka na pijače na ozemlju mesta Frankfurt na Majni) določal, da mesto pobira davek na pijače, je restavracija prejela odločbo o odmeri davka, ki jo je izpodbijala pred Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (upravno sodišče v Frankfurtu na Majni), to pa je to odločbo razveljavilo. Zoper to razveljavitev je bila vložena pritožba pri Hessischer Verwaltungsgerichtshof (višje upravno sodišče dežele Hessen, Nemčija), ki je bilo predložitevno sodišče.

Šlo je torej za opredelitev dejavnosti, na katero se je nanašala odločba o odmeri davka, torej prodajo alkoholnih pijač za takojšnjo porabo na kraju samem v smislu Direktive 92/12 v okviru gostinske dejavnosti. Vprašanje za predhodno odločanje se je nanašalo prav na to, ali ima ta dejavnost zvezo z „drugim posrednim davkom na trošarinske proizvode“, kot je bil naveden v členu 3(1) in (2) Direktive 92/12, ali davkom na opravljanje storitev, ki se nanaša na trošarinske proizvode, v smislu člena 3(3), drugi pododstavek, te direktive.

Če bi bil odgovor v zvezi z drugim primerom pritrdilen, je spraševalo, ali mora davek na opravljanje storitev, ki se nanaša na trošarinske proizvode, izpolnjevati hkrati pogoj, da v trgovini med državami članicami ne sme povzročiti formalnosti ob prestopu meje (člen 3(3), prvi pododstavek, Direktive 92/12), in pogoj „posebnega namena“ (člen 3(2) te direktive).

Sodišče je navedlo, da je treba davek, ki se v okviru gostinske dejavnosti naloži na ponujanje alkoholnih pijač proti plačilu in z namenom njihove takojšnje porabe na kraju samem, šteti za davek od opravljanja storitev, ki se nanašajo na trošarinske proizvode, ki

ga ni mogoče označiti za prometni davek v smislu člena 3(3), drugi pododstavek, Direktive 92/12.

Da bi se ugotovilo, ali se davek nanaša na trošarinske proizvode v smislu člena 3(2) Direktive 92/12 ali na opravljanje storitev, ki se nanašajo na take proizvode, v smislu navedenega člena 3(3), drugi pododstavek, je treba namreč upoštevati prevladujoči element transakcije, ki se obdavči. Za dobavo alkoholnih pijač v okviru gostinske dejavnosti je značilen skupek elementov in dejanj, med katerimi je dobava blaga le en del in v okviru katerih prevladujejo storitve.

Poleg tega je Sodišče pojasnilo, da mora davek na opravljanje storitev, ki se nanašajo na trošarinske proizvode, naveden v členu 3(3), drugi pododstavek, te direktive, izpolnjevati edini pogoj iz prvega pododstavka navedenega odstavka, in sicer, da „davki pri trgovanju med državami članicami ne povzročijo dodatnih formalnosti ob prestopu meje“.

Navedena direktiva torej ne zahteva, da zadevni davki spoštujejo pogoj iz odstavka 2 istega člena, in sicer, da sledijo posebnemu cilju.

Sodba z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

„Posredni davki – Trošarine – Direktiva 92/12/EGS – Člen 3(2) – Mineralna olja – Davek na prodajo na drobno – Pojem ‚posebni namen‘ – Prenos pristojnosti na avtonomne skupnosti – Financiranje – Vnaprej določeni namen – Izdatki za zdravstveno varstvo in okoljski izdatki“

Španija je uvedla davek na maloprodajo nekaterih mineralnih olj (v nadaljevanju: IVMDH). Ta davek je bil namenjen financiranju novih pristojnosti, prenesenih na španske avtonomne skupnosti na področju zdravstva, in po potrebi okoljskih izdatkov. IVMDH je v Španiji veljal od 1. januarja 2002 do 1. januarja 2013, ko je bil vključen v usklajeno trošarino za mineralna olja. Družba Transportes Jordi Besora SL, prevozniško podjetje s sedežem v avtonomni skupnosti Katalonija, je za davčna obdobja od 2005 do 2008 kot končni potrošnik plačala 45.632,38 EUR iz naslova IVMDH. Ker je ta družba menila, da ta davek ni združljiv z Direktivo 92/12, je zahtevala vračilo tako plačanega zneska.

V teh okoliščinah je Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (višje sodišče v Kataloniji, Španija) Sodišču postavilo vprašanje, ali je poseben posredni davek na maloprodajo nekaterih mineralnih olj, ki bremeni porabo teh proizvodov, v skladu s členom 3(2) Direktive 92/12.

Sodišče je razsodilo, da je treba člen 3(2) Direktive 92/12 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki uvaja davek od prodaje mineralnih olj na drobno, saj za tak davek ni mogoče šteti, da ima poseben namen v smislu te določbe, če ta davek, ki je namenjen financiranju izvajanja pristojnosti zadevnih ozemeljskih skupnosti na področju zdravstva in okolja, sam po sebi ni namenjen zagotavljanju varstva zdravja in okolja.

Posebni namen v smislu člena 3(2) Direktive 92/12 je namreč tisti namen, ki ni zgolj proračunski. Poleg tega je bilo že razsojeno, da okrepitev avtonomije ozemeljske

skupnosti s podelitvijo pooblastila za zbiranje davčnih prihodkov pomeni zgolj proračunski namen, ki sam po sebi ne more pomeniti posebnega namena v smislu 3(2) Direktive 92/12.

Kljub temu glede na to, da ima vsak davek nujno proračunski namen, zgolj okoliščina, da ta davek sledi proračunskemu cilju, sama po sebi ne more, ne da bi se členu 3(2) Direktive 92/12 odvzela vsa vsebina, zadostovati za izključitev tega, da bi se za ta davek lahko štelo, da ima tudi posebni namen v smislu navedene določbe. V zvezi s tem bi vnaprej določeni namen prihodka od tega davka za financiranje – s strani regionalnih organov – pristojnosti, ki jih je država nanje prenesla na področju zdravstva in okolja, lahko bil okoliščina, ki jo je treba upoštevati pri ugotovitvi obstoja posebnega namena. Kljub temu taka namenitev, ki je le stvar notranje organizacije proračuna države članice, sama po sebi ne more biti zadosten pogoj v zvezi s tem, saj se lahko vsaka država članica ne glede na to, kateremu cilju sledi, odloči naložiti, da se prihodek od nekega davka nameni financiranju določenih izdatkov.

Da bi se štelo, da ima davek posebni namen v smislu člena 3(2) Direktive 92/12, mora biti ta davek sam po sebi namenjen zagotavljanju varstva zdravja in okolja. Za to bi šlo zlasti v primeru, če bi se moral prihodek iz tega davka obvezno porabiti za znižanje socialnih in okoljskih stroškov, ki so specifično povezani s porabo ogljikovodikov, obdavčenih z navedenim davkom, tako da bi obstajala neposredna povezava med uporabo prihodkov in namenom zadevnega davka.

Sodba z dne 25. julija 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

„Predhodno odločanje – Usklajevanje davčne zakonodaje – Direktiva 92/12/EGS – Člen 3(2) – Direktiva 2003/96/ES – Člena 3 in 18 – Obdavčitev energentov in električne energije – Trošarine – Obstoj drugega posrednega davka – Pogoji – Nacionalna ureditev, ki določa prispevek javni službi za električno energijo – Pojem ‚posebni namen‘ – Upoštevanje minimalne ravni obdavčitve“

Družba Messer France, nekdanja družba Praxair, je med letoma 2005 in 2009 plačala prispevek javni službi za električno energijo (v nadaljevanju: CSPE).

CSPE, ki se je v Franciji uporabljal od leta 2003 do leta 2010, je bil dajatev, ki se je končnim odjemalcem zaračunala na računu in so jo pobirali dobavitelji električne energije, njen znesek pa se je namenil izravnavi dodatnih stroškov, ki so jih bili ti dobavitelji dolžni prevzeti na podlagi zakona, in se je razporedil za različne namene: od spodbude za proizvodnjo električne energije iz obnovljivih virov ali izravnave večjih stroškov proizvodnje električne energije na ozemljih, ki niso metropolitanska, do socialnih ciljev, kot je posebno določanje cen te energije kot osnovne življenjske potrebščine in pomoč osebam v položaju energetske revščine.

Ker je navedena družba menila, da je ta davek v nasprotju s členom 3(2) Direktive 92/12, ker nima posebnega namena v smislu te določbe, je vložila zahtevo za vračilo CSPE pri pristojnem ministrstvu, ki jo je z molkom zavrnilo. Tudi tribunal administratif (upravno

sodišče v Parizu, Francija) in cour administrative de Paris (višje upravno sodišče v Parizu, Francija) sta tožbo zavrnila.

Ta družba je nato vložila kasacijsko pritožbo pri Conseil d'État (državni svet) in navedla več razlogov v zvezi s skladnostjo CSPE s pravom Unije, zlasti z Direktivo 92/12. Conseil d'État (državni svet) je Sodišču predložil več vprašanj glede razlage člena 3(2) Direktive 92/12 ter členov 3 in 18 Direktive 2003/96. Predložitveno sodišče je v bistvu vprašalo, prvič, ali je treba člen 3(2) Direktive 92/12 razlagati tako, da ohranitev drugega posrednega davka predpostavlja uvedbo usklajene trošarine, in drugič, ali je mogoče davek, kot je ta iz postopka v glavni stvari, šteti za tako trošarino oziroma ali je njegovo združljivost z direktivama 92/12 in 2003/96 po potrebi treba presoati glede na merila iz člena 3(2) Direktive 92/12 za obstoj drugih posrednih davkov za posebne namene. Predložitveno sodišče se je tudi spraševalo, ali je tak davek mogoče opredeliti kot „drug posredni davek“ v smislu člena 3(2) Direktive 92/12, nazadnje pa tudi o podrobnih pravilih za vračilo takega davka v primeru, kadar je mogoče le nekatere namene zadevnega davka opredeliti kot posebne v smislu te določbe.

Sodišče je najprej odgovorilo, da je treba člen 3(2) Direktive 92/12 razlagati tako, da uvedba drugega posrednega davka na električno energijo ni pogojena z uvedbo usklajene trošarine in da je treba, ker davek, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ni taka trošarina, njegovo skladnost z direktivama 92/12 in 2003/96 presoati glede na pogoje iz člena 3(2) Direktive 92/12 za obstoj drugih posrednih davkov za posebne namene.

Poleg tega je treba člen 3(2) Direktive 92/12 razlagati tako, da je davek, kot je ta iz postopka v glavni stvari, mogoče opredeliti kot „drug posredni davek“ glede na njegov okoljski namen, ki je financiranje dodatnih stroškov, povezanih z obveznostjo nakupa zelene energije, to pa ne velja za njegove namene ozemeljske in socialne kohezije, kot sta geografska tarifna izravnava in znižanje cene električne energije za gospodinjstva v negotovih razmerah, in njegove čisto upravne namene, zlasti financiranje stroškov, ki so neločljivo povezani z upravnim delovanjem javnih organov in institucij, kot sta nacionalni mediator za energijo in Caisse des Dépôts et consignations, s pridržkom, da predložitveno sodišče preveri spoštovanje davčnih pravil, ki veljajo za trošarine.

Da je prišlo do te ugotovitve, je Sodišče opozorilo na to, da člen 3(2) Direktive 92/12 državam članicam dopušča, da uvedejo ali ohranijo drug posredni davek, kot je trošarina, uvedena s to direktivo, če ta davek uresničuje poseben namen in če je v skladu z davčnimi pravili, ki se uporabljajo za trošarino in DDV, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora.

Ugotovilo je tudi, da ta določba od držav članic ne zahteva spoštovanja vseh pravil glede trošarin in DDV na področju določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora. Zadostuje namreč, da so posredni davki za posebne namene v tem pogledu skladni s splošno sistematiko ene ali druge take tehnike obdavčenja, kot sta organizirani z zakonodajo Unije.

Poleg tega, kar zadeva prvi pogoj, je Sodišče glede na svojo sodno prakso spomnilo, da je posebni namen v smislu člena 3(2) Direktive 92/12 tisti namen, ki ni zgolj proračunski.

Nazadnje je Sodišče potrdilo, da je treba pravo Unije razlagati tako, da lahko zadevni davkoplačevalci zahtevajo delno vračilo davka, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v sorazmerju z deležem prihodkov od tega davka, ki je bil namenjen za neposebne namene, pod pogojem, da ti davkoplačevalci tega davka niso prevalili na svoje stranke, kar mora preveriti predložitveno sodišče.



SODIŠČE
EVROPSKE UNIJE

Direktorat za raziskave in dokumentacijo

Maj 2024