

**Predmet C-105/22**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

15. veljače 2022.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

27. travnja 2021.

**Žalitelj:**

P.M.

**Druga stranka u žalbenom postupku:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

---

**RJEŠENJE**

**od 27. travnja 2021.**

Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) [*omissis*]

[*omissis*] [sastav suda]

nakon što je raspravi zatvorenoj za javnost održanoj **27. travnja 2021.**

pred **Izbom Finansowom** (Financijsko vijeće, Poljska)

razmotrio žalbu u kasacijskom postupku koju je podnijela osoba **P.M.**

protiv presude **Wojewódzkog Sąda Administracyjnog w Warszawie** (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska)

od **9. rujna 2020.**

broj spisa [*omissis*]

u predmetu povodom žalbe koju je podnijela osoba **P.M.**

protiv odluke **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (direktor Porezne uprave u Varšavi, Poljska)

od **13. kolovoza 2019. br. [...]**

**o odbijanju povrata trošarine**

**odlučio je:**

1. na temelju članka 267. [*omissis*] [UFEU-a] uputiti Sudu Europske Unije sljedeće prethodno pitanje:

Treba li članak 56. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija iz 2012. – SL 2012., C 326, str. 1. i sljedeće stranice) i načelo jednokratnosti trošarine kao poreza na stvarnu potrošnju te načelo proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi primjena nacionalne odredbe kao što je članak 107. stavak 1. Ustave z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (Zakon o trošarinama od 6. prosinca 2008.) (Dz.U. iz 2020., poz. 722., kako je izmijenjen) u dijelu u kojem se njome onemogućuje povrat poreznom obvezniku trošarine za izvoz registriranog vozila koja je izračunana proporcionalno u odnosu na razdoblje njegova korištenja na području države?

2. [*omissis*] [prekid postupka]

### **Obrazloženje**

#### **I. Pravni okvir**

##### **Propisi Unije**

#### **1. Ugovor o funkcioniranju Europske unije [*omissis*]**

Članak 56.

U okviru odredaba navedenih u nastavku, zabranjuju se ograničenja slobode pružanja usluga unutar Unije u odnosu na državljane država članica s poslovnim nastanom u državi članici koja nije država osobe kojoj su usluge namijenjene.

Europski parlament i Vijeće, odlučujući u skladu s redovnim zakonodavnim postupkom, mogu proširiti primjenu odredaba ovog poglavlja na državljane trećih zemalja koji pružaju usluge i koji imaju poslovni nastan unutar Unije.

#### **2. Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru [*omissis*]**

Članak 36.

1. U okviru odredaba ovog Sporazuma, nema ograničenja slobode pružanja usluga na području ugovornih stranaka u odnosu na državljane država članica EZ-a i država EFTA-e koji imaju poslovni nastan u državi članici EZ-a ili državi EFTA-e koja nije država osobe kojoj su usluge namijenjene.
2. Prilozi IX. i XI. sadržavaju posebne odredbe koje se odnose na slobodu pružanja usluga.

## **Nacionalni propisi**

### **Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Zakon o trošarinama od 6. prosinca 2008.) (Dz.U. iz 2019., poz. 864., kako je izmijenjen)**

Članak 107. stavak 1.

Subjekt koji je stekao pravo raspolaganja kao vlasnik osobnim vozilom koje nije prethodno registrirano na području države u skladu s pravilima u cestovnom prometu na koje je plaćena trošarina na području države i koji obavlja isporuku unutar Zajednice ili izvoz tog osobnog vozila ili se ta isporuka ili izvoz obavljaju u njegovo ime, ima pravo na povrat trošarine na zahtjev koji se podnosi nadležnom pročelniku porezne uprave u roku od jedne godine od izvršenja isporuke unutar Zajednice ili izvoza tog osobnog vozila.

## **II. Činjenično stanje**

### **Postupak pred poreznim tijelima**

1. Osoba P.M., koja obavlja gospodarsku djelatnost pod nazivom N. (u daljnjem tekstu: stranka), podnijela je 5. ožujka 2019. zahtjev Nacelniku Urzędu Skarbowego (pročelnik porezne uprave, Poljska) [...] za povrat trošarine za izvoz osobnog automobila marke BMW [...] br. VIN: [...] u iznosu od 5983,00 poljska zlota. U predmetu se utvrdilo da je stranka podnijela poreznu prijavu AKC-U upisanu u financijsko-računovodstveni sustav Z. pod br. [...] i platila trošarinu za stjecanje unutar Zajednice osobnog automobila iz tog zahtjeva.
2. Pročelnik porezne uprave [...] odlukom br. [...] od 29. travnja 2019. odbio je stranki vratiti trošarinu u navedenom iznosu za izvoz prethodno navedenog osobnog vozila u Norvešku. Naime, tijelo je utvrdilo da stranka nije ispunila zahtjev u pogledu nepostojanja prethodne registracije spornog vozila na području države u skladu s odredbama o cestovnom prometu jer je vozilo registrirano na području države 9. kolovoza 2017., odnosno prije izvoza koji je izvršen 7. ožujka 2018.

Tijelo je utvrdilo da „datum registracije vozila predstavlja datum privremene registracije po službenoj dužnosti, nakon podnošenja zahtjeva za registraciju

vozila. Privremena registracija dio je postupka registracije čiji je cilj trajno stavljanje vozila u uporabu na području države”.

- 3 Direktor Porezne uprave u Varšavi odlukom od 13. kolovoza 2019. potvrdio je odluku prvostupanjskog tijela i dodao da, prema njegovu mišljenju, stranka nije ispunila ni zahtjev koji se odnosi na izvoz osobnog vozila koji je izvršila osobno ili ga je izvršila druga osoba u njezino ime (no to pitanje nije predmet pitanja upućenog Sudu).

### **Prvostupanjska presuda**

- 4 Presudom od 9. rujna 2020. u predmetu [*omissis*] Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) odbio je strankinu žalbu protiv odluke direktora Porezne uprave u Varšavi od 13. kolovoza 2019. o odbijanju povrata trošarine.

Prvostupanjski je sud utvrdio da je u tom predmetu žalbeno tijelo pravilno utvrdilo da nije postojala osnova za povrat trošarine stranci za izvoz osobnog vozila jer nisu ispunjeni svi zahtjevi iz članka 107. stavka 1. Zakona o trošarinama od 6. prosinca 2008. (Dz.U. iz 2019., poz. 864., kako je izmijenjen) (u daljnjem tekstu: Zakon o trošarinama). Naime, iz spisâ proizlazi da je prije izvoza vozilo registrirano na području države, u skladu s pravilima u cestovnom prometu, što je razlog za odbijanje povrata trošarine u ovom predmetu.

### **Postupak pred Nacelnym Sądom Administracyjnym (Visoki upravni sud)**

- 5 Stranka je protiv navedene presude u cijelosti podnijela žalbu u kojoj je, među ostalim, prigovorila da je prvostupanjski sud povrijedio: članak 8., članak 10., članak 13., članak 14., članak 15., članak 25., članak 36. i članak 37. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru (SL 1994., L 1, str. 3. i sljedeće) (u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u), u vezi s člankom 1. Ustave z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ratyfikacji Porozumienia w sprawie udziału Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej w Europejskim Obszarze Gospodarczym, podpisanego w Brukseli 14 października 2003 r. (Zakon od 16. travnja 2004. o ratifikaciji Sporazuma o sudjelovanju Češke Republike, Republike Estonije, Republike Cipra, Republike Latvije, Republike Litve, Republike Mađarske, Republike Malte, Republike Poljske, Republike Slovenije i Slovačke Republike u Europskom gospodarskom prostoru potpisanog u Bruxellesu 14. listopada 2003.) (Dz.U. iz 2004., br. 130., poz. 1375.), u vezi s člankom 9. i člankom 87. stavkom 1. Konstytucje Rzeczypospolitej Polskiej (Ustav Republike Poljske) njihovom nepravilnom primjenom, odnosno time što ih nije primijenio u predmetu umjesto članka 107. stavka 1. Zakona o trošarinama, što je dovelo do povrede temeljnih načela slobodnog kretanja robe i usluga, načela jednokratnosti i potrošačkog načela trošarina te načela proporcionalnosti i nediskriminacije time

što je nedopušteno ograničio krug subjekata koji mogu zatražiti povrat trošarine u slučaju isporuke unutar Zajednice ili izvoza osobnog vozila.

U obrazloženju prigovora stranka je, među ostalim, navela da odbijanje povrata trošarine za vozilo koje je izvezeno, čak i u iznosu koji je izračunan proporcionalno u odnosu na razdoblje njegova korištenja na području države (razdoblje potrošnje), predstavlja povredu načela slobodnog kretanja roba i usluga (uključujući trgovinu) iz Ugovorâ i protivna je načelu jednokratnosti trošarine i načelu proporcionalnosti. Naime, ako se ta trošarina ne vrati prodavatelju na području države, mora se naplatiti inozemnom kupcu koji osim te trošarine mora platiti i drugu trošarinu na području svoje države. To očito utječe na neopravdano povećanje cijene vozila i drastično smanjuje konkurentnost poljskog prodavatelja u pogledu prodaje tog vozila na inozemnom tržištu, čime se povređuje načelo trgovinske jednakosti.

Slijedom navedenog, stranka je zahtijevala da se pobijana presuda ukine u cijelosti i da se odluči o žalbi u njezinu korist, a podredno da se presuda ukine u cijelosti i da se predmet vrati prvostupanjskom sudu na ponovno odlučivanje.

### **III. Razlozi zbog kojih nacionalni sud (Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud)) upućuje prethodno pitanje**

- 6 Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) smatra da je za donošenje odluke o prethodno navedenoj strankinoj žalbi u kasacijskom postupku potreban odgovor Suda Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud) u pogledu tumačenja i načela primjene članka 56. Ugovora o funkcioniranju Europske unije [*omissis*] (u daljnjem tekstu: UFEU) te jednokratnosti trošarine kao poreza na stvarnu potrošnju i načela proporcionalnosti. U žalbi u kasacijskom postupku podnesen je prigovor koji upućuje na povredu članka 8., članka 10., članka 13., članka 14., članka 15., članka 25., članka 36. i članka 37. Sporazuma o EGP-u čija su pravila, osobito ona iz članka 36. i članka 37. također navedena u člancima 56. i 57. UFEU-a.

Vijeće i Komisija u ime tadašnjih Europskih zajednica odobrili su Sporazum o EGP- u 13. prosinca 1993., pri čemu je članak 238. UEEZ- a (sada članak 217. UFEU- a) služio kao materijalni pravni temelj.

- 7 U skladu s člankom 267. UFEU-a, ako se pitanje odnosi na tumačenje Ugovorâ i tumačenje akata institucija, tijelâ, uređâ ili agencija Unije u predmetu koji je u tijeku pred sudom neke države članice protiv čijih odluka prema nacionalnom pravu nema pravnog lijeka, taj je sud dužan uputiti to pitanje Sudu.

### **Prethodno pitanje**

- 8 Prilikom razmatranja žalbe u kasacijskom postupku u ovom predmetu Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) dvoji u pogledu prigovora iz žalbe kojim se ističe da se člankom 107. stavkom 1. Zakona o trošarinama povređuje

načelo slobodnog kretanja roba i usluga (u području trgovine) iz članka 56. UFEU-a (članak 36. Sporazuma o EGP-u) kojim se zabranjuje diskriminacija subjekata iz drugih država članica i sva druga ograničenja koja onemogućuju, ometaju ili umanjuju privlačnost korištenja slobode pružanja usluga.

Osobito je dvojbeno dovodi li ta odredba (članak 107. stavak 1. Zakona o trošarinama) do toga da nacionalni trgovci koji izvoze osobna vozila u treće zemlje (i isporučuju ih unutar Zajednice) postaju manje konkurentni od trgovaca iz drugih zemalja Unije koji izvoze takva vozila (ili ih isporučuju unutar Zajednice) time što sama registracija na području države osobnog vozila koje se izvozi onemogućuje da im se vrati plaćena trošarina, čak i u iznosu koji je izračunan proporcionalno u odnosu na razdoblje njegova korištenja na području države.

Dvojbe se javljaju i u pogledu toga je li odredba kao što je članak 107. stavak 1. Zakona o trošarinama, time što onemogućuje poreznom obvezniku povrat trošarine za izvoz prethodno registriranog osobnog vozila, čak i u iznosu koji je izračunan proporcionalno u odnosu na razdoblje njegova korištenja na području države, protivna načelu jednokratnosti trošarine i oporezivanja tim porezom na stvarnu potrošnju, kao i načelu proporcionalnosti.

- 9 Osobna vozila nisu trošarinska roba, ali ipak podliježu trošarini u Poljskoj. Pravna osnova takvog stanja je, među ostalim, članak 1. stavak 3. točka (a) Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.) kojim se izričito utvrđuje da države članice mogu ubirati porez na proizvode koji nisu trošarinska roba pod uvjetom da to ne uzrokuje formalnosti povezane s prijelazom granice.

Ta vrsta poreza nije usklađena trošarina, ali njegovo uvođenje i način naplate mora biti u skladu s pravilima oporezivanja koja se primjenjuju na trošarinu u pogledu utvrđivanja porezne osnovice, izračunavanja poreza, naplate i nadzora poreza, kao i njegova povrata.

Kao što je to Sud naveo u rješenju od 27. lipnja 2006. u predmetu C-242/05 [...] ECLI:EU:C:2006:430, u točki 23., oporezivanje motornih vozila nije usklađeno, stoga države članice u tom pogledu mogu slobodno izvršavati svoje ovlasti za ubiranje poreza pod uvjetom da ne povređuju pravo Zajednice (presuda od 21. ožujka 2002. u predmetu C-451/99 [...], Zb., str. I-3193., t. 40.).

- 10 Osobna vozila u zemlji oporezuju se trošarinama samo jedanput, odnosno oporezuje se stjecanje unutar Zajednice, uvoz i prva prodaja osobnog vozila koje nije registrirano na području države. Daljnja se prodaja načelno ne oporezuje trošarinama.
- 11 Člankom 107. Zakona o trošarinama utvrđuju se temeljna načela povrata trošarine plaćene za osobna vozila koja se zatim izvoze u drugu državu članicu ili su izvezena.



U skladu s tekstem članka 107. Zakona o trošarinama, pravo na povrat ima subjekt koji je stekao pravo na raspolaganje osobnim vozilom kao vlasnik i na to je osobno vozilo plaćena trošarina na području države. Povrat se stoga izvršava neovisno o tomu je li trošarina plaćena za prvu prodaju na području države, stjecanje unutar Zajednice ili uvoz. Osnovni uvjet za povrat, osim plaćanja trošarine, jest potvrda o izvozu osobnog vozila izvan teritorija države.

Međutim, pravo na povrat ne postoji ako je vozilo ikad bilo registrirano u smislu odredbi Ustave z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym (Zakon od 20. lipnja 1997. o cestovnom prometu) (Dz.U. iz 2020., poz. 110., kako je izmijenjen). Time se u praksi isključuje pravo na povrat trošarine za ona vozila koja su prije izvoza registrirana, čak i ako je riječ samo o privremenoj registraciji iz članka 74. Zakona o cestovnom prometu (primjerice radi izvoza vozila u inozemstvo).

Međutim, treba imati na umu da taj uvjet treba tumačiti u skladu s potrošačkim načelom trošarine, a ne pravilima o registraciji vozila koja proizlaze iz odredbi Zakona o cestovnom prometu. Stoga treba smatrati da sama registracija osobnog vozila ne bi trebala predstavljati prepreku za povrat trošarine ako određeno osobno vozilo nije bilo i nije namijenjeno potrošnji na području Poljske.

- 12 Međutim, čak i ako se prihvati da početak potrošnje vozila na području države treba izjednačiti s činjenicom registracije, što bi bilo samo privremeno, do trenutka izvoza osobnog vozila iz državnog područja, čini se da je protivno pravilu iz članka 56. UFEU-a (članak 36. Sporazuma o EGP-u) i načelu jednokratnosti trošarine kao poreza na stvarnu potrošnju te načelu proporcionalnosti da se poreznog obveznika koji je platio trošarinu liši pune mogućnosti njezina povrata zbog nepostojanja propisa kojim se predviđa njezin djelomični (proporcionalni) povrat kojim se uzima u obzir razdoblje potrošnje (registracije) vozila na području države.

Naime, ako, osim registracije, ne dolazi do korištenja (potrošnje) osobnog vozila na području države ili je ono kratkotrajno, čini se da oporezivanje tog vozila trošarinom u punom iznosu u Poljskoj nije u skladu ne samo s načelom oporezivanja robe na mjestu potrošnje, nego i načelom slobodnog prometa robe, u ovom slučaju osobnih vozila, unutar Unije, između pojedinih država članica kao i u prometu s trećim zemljama.

- 13 Kao što je to naveo Sud u rješenju od 27. lipnja 2006. u predmetu C-242/05 [...], nacionalno zakonodavstvo kojim se nalaže plaćanje poreza koji nije proporcionalan razdoblju korištenja tog vozila u određenoj državi članici, čak i ako se njime ostvaruje odgovarajući cilj koji je u skladu s Ugovorom, protivno je člancima 49. do 55. UEZ-a ako se primjenjuje na vozila koja su unajmljena i registrirana u drugoj državi članici, a koja u biti nisu namijenjena stalnom korištenju u prvoj državi članici niti se stvarno na taj način koriste, osim ako se taj cilj ne može postići uvođenjem poreza koji je proporcionalan razdoblju korištenja tog vozila u toj državi (točka 29.).

Točno je da se ta odluka odnosi na najam vozila, ali to ne znači da se načelo iz te odluke koje upućuje na potrebu zadržavanja proporcionalnosti poreza kao što je trošarina u odnosu na razdoblje korištenja vozila u određenoj državi članici ne može primijeniti u slučaju prodaje vozila.

- 14 Pritom treba uzeti u obzir da se vozila nakon izvoza u drugu državu članicu ili treću zemlju u pravilu oporezuju lokalnim porezima na potrošnju ili drugim naknadama koji su po svojoj prirodi slični poljskoj trošarini, što u slučaju nepostojanja povrata trošarine u Poljskoj može upućivati na povredu načela jednokratnog oporezivanja trošarinom. To očito utječe i na povećanje cijene vozila i znatno smanjenje konkurentnosti poljskog prodavatelja u pogledu prodaje tog vozila na inozemnom tržištu, što također može upućivati na povredu načela trgovinske jednakosti, što je protivno članku 56. UFEU-a (članak 36. Sporazuma o EGP-u). Stoga je dvojbeno dovodi li odredba, kao što je članak 107. stavak 1. Zakona o trošarinama, na temelju koje se zbog svake registracije na području države (čak i privremene) osobnog vozila koje se izvozi poreznom obvezniku uskraćuje povrat plaćene trošarine, čak i u iznosu koji je izračunan proporcionalno u odnosu na razdoblje njegova korištenja na području države, do toga da, protivno članku 56. UFEU-a (članak 36. Sporazuma o EGP-u), nacionalni trgovci koji izvoze osobna vozila u treće zemlje (i isporučuju ih unutar Zajednice) postaju manje konkurentni od trgovaca iz drugih zemalja Unije koji izvoze takva vozila (ili ih isporučuju unutar Zajednice) te ne dovodi li to u konačnici do ograničavanja slobode pružanja usluga u području trgovine osobnim vozilima.
- 15 U ovom predmetu stranka u tom pogledu tvrdi da se, u situaciji kao što je ona u ovom predmetu, u kojoj je razdoblje potrošnje osobnog vozila na području države u kojoj je plaćena trošarina zanemarivo u odnosu na cijelo razdoblje korištenja i korisnosti vozila, uskraćivanjem povrata barem dijela plaćene trošarine, kada nije sporno da je vozilo izvezeno izvan područje Europske unije, povređuju prethodno navedena načela. Naime, ničim se ne može opravdati stajalište da subjekt koji je nakon uvoza izvezao osobno vozilo iz države (uključujući izvoz) mora platiti punu trošarinu samo zbog toga što je registrirao vozilo, neovisno o prirodi te registracije i razdoblju korištenja (potrošnje) vozila na području države.
- Stranka pritom ističe, u kontekstu prigovora povrede članka 36. i 37. Sporazuma o EGP-u, da je Norveška, u koju je izvezeno vozilo iz ovog predmeta i u kojoj se njegov uvoz oporezuje porezom na potrošnju koji je po prirodi sličan poljskoj trošarini, također stranka tog sporazuma. Stoga, u nedostatku povrata trošarine prodavatelju na području države, tu trošarinu treba platiti inozemni kupac koji osim te trošarine mora platiti i drugi porez te vrste u svojoj državi, što je protivno pravilu jednokratnosti oporezivanja trošarinom i utječe na neopravdano povećanje cijene vozila i smanjenje konkurentnosti poljskog prodavatelja u pogledu prodaje tog vozila na inozemnom tržištu, čime se povređuje načelo trgovinske jednakosti.
- 16 Stoga, u situaciji kao što je ona u ovom slučaju, čini se da je nalaganje poreznom obvezniku plaćanja pune trošarine protivno načelu slobodnog kretanja roba i usluga (članak 56. UFEU-a, članak 36. Sporazuma o EGP-u), načelu oporezivanja



tim porezom na stvarnu potrošnju (jednokratnosti), kao i načelu proporcionalnosti s obzirom na to da se odredbom članka 107. stavka 1. Zakona o trošarinama, u slučaju osobnog vozila koje je uvezeno i registrirano, a zatim izvezeno iz države, ne predviđa porez koji je proporcionalan u odnosu na razdoblje njegova korištenja na području Poljske (proporcionalan povrat trošarine).

- 17 Točno je da ovdje nije riječ o navođenju pravila koja država članica treba primijeniti prilikom utvrđivanja tog proporcionalnog povrata, nego se načelno čini mogućim da država članica utvrdi kriterije kojima bi se zajamčilo postizanje cilja te odredbe, a to bi bilo osiguravanje proporcionalnosti opterećenja poreznog obveznika trošarinom u odnosu na razdoblje korištenja vozila u državi, što bi istodobno bilo u skladu s načelom slobodnog kretanja roba i usluga (članak 56. UFEU-a, članak 36. Sporazuma o EGP-u) i načelom oporezivanja tim porezom na stvarnu potrošnju (jednokratnosti) te istodobno utvrđivanje uvjeta kojima bi se osiguralo sprečavanje i borba protiv poreznih prijevара u pogledu trošarina.
- 18 Navedene dvojbe u pogledu tumačenja članka 56. UFEU-a (članak 36. Sporazuma o EGP-u) s obzirom na načelo jednokratnosti trošarine i načelo proporcionalnosti opravdavaju upućivanje Sudu prethodnog pitanja navedenog na početku zahtjeva za prethodnu odluku.
- 19 Iz tih je razloga nacionalni sud, u skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, odlučio kako je navedeno u točki 1. izreke ovog rješenja.

[omissis] [prekid postupka]