

Zadeva C-137/23**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

7. marec 2023

Predložitveno sodišče:

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska)

Datum predložitvene odločbe:

10. februar 2023

Vlagateljica kasacijske pritožbe:

X

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

Staatssecretaris van Financiën

Predmet postopka v glavni stvari

Postopek v glavni stvari se nanaša na spor med osebo X, poveljnikom plovila s prebivališčem v Nemčiji, in staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance, Nizozemska) v zvezi z naknadno izterjavo trošarine za plinsko olje, shranjeno v rezervoarjih za pogonsko gorivo njegovega motornega tankerja, od osebe X.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Ta predlog, ki temelji na členu 267 PDEU, se najprej nanaša na vprašanje, ali je mogoče, da se za mineralna olja, za katera je treba plačati trošarino in ki se uporabljajo za pogon plovila v vodah Skupnosti, ne uporabi oprostitev plačila trošarine zgolj zato, ker zadevno plinsko olje ne vsebuje dovolj sredstva za označevanje. V primeru pritrdilnega odgovora se nato postavlja vprašanje, ali mora trošarino plačati dobavitelj goriva ali poveljnik plovila, ki prevažata zadevno plinsko olje.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 14(1)(c) Direktive 2003/96/ES razlagati tako, da se oprostitev plačila trošarine iz te določbe uporablja za energente, za katere je ugotovljeno, da se uporabljajo za pogon plovil, ki plujejo po celinskih plovih poteh Unije, čeprav ti energenti (v obravnavani zadevi plinsko olje) med to uporabo nimajo zahtevane minimalne vsebnosti sredstva za označevanje Solvent Yellow 124,¹ če davčni organi ne razpolagajo z enim ali več indici, da je bil lastnik ali upravljavalec plovila ali njegov zastopnik na krovu plovila (poveljnik plovila) v zvezi s skladiščenim plinskim oljem vpleten v goljufijo na področju trošarin, zlorabo ali izogibanje plačilu trošarine?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali je treba člen 7(2) Direktive 2008/118/ES razlagati tako, da če se ugotovi, da je v rezervoarju za pogonsko gorivo plovila notranje plovbe zgolj plinsko olje, ki prihaja od dobavitelja goriva, ki mu je bilo s soglasjem davčnih organov dovoljeno sprostiti to plinsko olje v porabo z oprostitvijo plačila trošarine, že samo dejstvo, da plinsko olje nima zahtevane minimalne vsebnosti sredstva za označevanje Solvent Yellow 124, pomeni, da je obveznost plačila trošarine na podlagi člena 7(2)(a) te direktive nastala izključno v trenutku te predhodne sprostitev v porabo?

3. Ali – če je odgovor na drugo vprašanje nikalen in se zato v takem primeru uporablja tudi člen 7(2)(b) Direktive 2008/118/ES – načelo sorazmernosti iz prava Unije nasprotuje temu, da se trošarina, dolgovana na podlagi člena 7(2)(b) Direktive 2008/118/ES, v skladu s členom 8(1)(b) te direktive pobere od poveljnika plovila, ki skladišči trošarinsko blago, čeprav ta oseba ni imela razloga, da bi dvomila, da je bilo plinsko olje v skladu s pravom Unije in nacionalnimi predpisi dobavljeno z oprostitvijo plačila trošarine?

4. Ali je za odgovor na tretje vprašanje pomembno, da poveljnik plovila ne opravlja svojih nalog v okviru zaposlitve, ampak je tudi lastnik plovila?

Navedene določbe prava Unije

Člen 14(1) Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (v nadaljevanju: Direktiva o obdavčitvi energije)

Člena 1 in 3 Direktive Sveta 95/60/ES z dne 27. novembra 1995 o davčnem označevanju plinskega olja in kerozina (v nadaljevanju: Direktiva 95/60)

Člen 1 Izvedbenega sklepa Komisije z dne 16. septembra 2011 o skupnem sredstvu za davčno označevanje plinskega olja in kerozina (2011/544/EU) (v nadaljevanju: Izvedbeni sklep 2011/544)

¹ Na podlagi člena 1 v povezavi s členom 3 Direktive 95/60 in členom 1 Izvedbenega sklepa 2011/544.

Člen 7(2) in člen 8(1) Direktive 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (v nadaljevanju: Direktiva 2008/118)

Navedene določbe nacionalnega prava

Člen 1a(3), člen 2(1), člen 51(1)(b) in člen 66(1)(a) Wet op de accijns (zakon o trošarinah, v nadaljevanju: zakon)

Člen 13(2) Uitvoeringsregeling accijns (uredba o izvajanju zakona o trošarinah)

Člen 20(2) Uitvoeringsbesluit accijns (odlok o izvajanju zakona o trošarinah)

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Tanker osebe X se je 7. junija 2016 nahajal na Nizozemskem v kanalu Amsterdam-Ren, ko so na krov prišli inšpektorji Belastingdienst/Douane (davčna uprava/carinska uprava, Nizozemska), da bi opravili nadzor nad pravilnim pobiranjem trošarine. Inšpektorji so ugotovili, da je bilo v rezervoarjih za pogonsko gorivo tankerja, tj. v rezervoarjih za gorivo, ki se uporablja za pogon plovila, 10.900 litrov rdeče obarvanega plinskega olja.
- 2 Laboratorijski preizkus je med drugim pokazal, da je količina sredstva za označevanje Solvent Yellow 124 (v nadaljevanju: sredstvo za označevanje Solvent Yellow) v zadevnem plinskem olju 5 gramov na 1000 litrov oziroma 4,4 grama na 1000 litrov. Ta vsebnost je nižja od vsebnosti 6 gramov na 1000 litrov sredstva za označevanje Solvent Yellow, ki jo je treba v skladu z nacionalnimi določbami² minimalno dodati poltežkemu in plinskemu olju kot identifikacijsko sredstvo, da bi se ti olji kot gorivo za pogon ladij lahko sprostili v porabo z oprostitvijo plačila trošarine. Zaradi tega je davčni inšpektor zoper osebo X odredil naknadno izterjavo trošarine, čeprav je ta predložila račune za gorivo, iz katerih je razvidno, da je plinsko olje pred kratkim pridobila na dveh tako imenovanih bunkerskih postajah (postajah za oskrbovanje plovil z gorivom) dobaviteljev goriva. Davčni inšpektor meni, da je oseba X kot lastnik in poveljnik tankerja skladiščila plinsko olje v smislu člena 2(1)(b) zakona o trošarinah (v nadaljevanju: zakon), pri čemer za plinsko olje ni bila pobrana trošarina v skladu z veljavno zakonodajo Unije in nacionalno zakonodajo.

² Člen 1a(3) in člen 66(1)(a) zakona v povezavi s členom 13(2) uredbe o izvajanju zakona o trošarinah in členom 20(2) odloka o izvajanju zakona o trošarinah.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

3. Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (pritožbeno sodišče v Arnhem-Leeuwardnu, Nizozemska, v nadaljevanju: pritožbeno sodišče) je na drugi stopnji razsodilo, da je bila osebi X upravičeno izdana odločba o naknadni izterjavi trošarine.
4. Pri tem je Gerechtshof (pritožbeno sodišče) izhajalo iz tega, da v skladu s členom 51(1)(b) zakona za naknadno izterjavo trošarine zaradi obdavčljivega dogodka, opredeljenega v členu 2(1)(b) zakona, ni zahtevano, da je zadevna oseba vedela ali bi morala vedeti, da trošarina za skladiščeno trošarinsko blago, ki je v njeni posesti, ni bila pobrana. Gerechtshof (pritožbeno sodišče) je nato ugotovilo, da je plinsko olje, najdeno v rezervoarjih za pogonsko gorivo, blago, za katero je treba plačati trošarino, da to plinsko olje v času nadzora ni bilo v režimu odloga plačila trošarine in da je oseba X na tem plinskem olju imela pravico dejanskega razpolaganja. Po mnenju Gerechtshof (pritožbeno sodišče) oseba X ni dokazala, da je bila trošarina za plinsko olje že pobrana.
5. Oseba X je pred Gerechtshof (pritožbeno sodišče) zatrjevala, da ne sme priti do naknadne izterjave, ker se plinsko olje, najdeno v rezervoarjih za pogonsko gorivo, uporablja za namen, za katerega je bila uvedena oprostitev iz člena 66(1)(a) zakona, in sicer za pogon plovila, ter državi tako ni nastala škoda.
6. Gerechtshof (pritožbeno sodišče) je to trditev zavrnilo. Po mnenju Gerechtshof (pritožbeno sodišče) plinsko olje ni izpolnjevalo pogoja za uporabo te oprostitve, in sicer, da bi mu bila dodana zakonsko predpisana količina sredstva za označevanje Solvent Yellow. Države članice so pristojne, da določijo pogoje za boj proti goljufijam, zlorabam in izogibanju plačilu trošarine. Gerechtshof (pritožbeno sodišče) meni, da je določitev pogoja o zadostni vsebnosti sredstva za označevanje sorazmerna, saj dodajanje sredstva za označevanje omogoča nadzor nad uporabo mineralnih olj in je primeren način za odvratanje od goljufij, zlorab in izogibanj plačilu trošarine. Po mnenju Gerechtshof (pritožbeno sodišče) sodba Sodišča Evropske unije z dne 13. julija 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, ECLI:EU:C:2017:537 (v nadaljevanju: sodba Vakarų), ne more pripeljati do drugačne odločitve. Ta sodba se je nanašala na oprostitev plačila trošarine iz člena 14(1)(c) Direktive o obdavčitvi energije, ki je bil prenesen v nizozemski pravni red s členom 66(1)(a) zakona. Drugače kot v tej sodbi v položaju osebe X ne gre za kršitev povsem formalnih pogojev za uporabo oprostitve, ampak za kršitev (identifikacijskih) pogojev, ki se nanašajo na samo trošarinsko blago. Ti pogoji so po mnenju Gerechtshof (pritožbeno sodišče) bistveni za zagotovitev pravilne in preproste uporabe oprostitve iz člena 66(1)(a) zakona ter za preprečevanje goljufij, izogibanja plačilu trošarine in zlorab.
7. Oseba X v kasacijski pritožbi najprej trdi, da okoliščina, da plinsko olje, shranjeno v rezervoarjih za pogonsko gorivo plovila notranje plovbe, ne vsebuje predpisane količine sredstva za označevanje Solvent Yellow, v okoliščinah te zadeve ne upravičuje tega, da se trošarina pobere od poveljnika plovila. Oseba X dalje trdi, da je treba – če se bo ugotovilo, da je za zadevno plinsko olje nastala obveznost

plačila trošarine – najprej preveriti, ali sta dobavitelja goriva izpolnila vse pogoje, da je bilo to plinsko olje dobavljeno z oprostitvijo plačila trošarine. Če ni tako, naj dolgovane trošarine ne bi bilo mogoče naknadno izterjati od poveljnika plovila, ampak od dobaviteljev goriva.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 8 Hoge Raad (vrhovno sodišče, Nizozemska) meni, da ni sporno, da je oseba X zadevno plinsko olje uporabila za pogon svojega plovila in da ni dokazov, da bi bila vpletena v goljufijo na področju trošarin, zlorabo ali izogibanje plačilu trošarine.
- 9 Nizozemska je s tem, da je določila pogoj, da se zadevnemu plinskemu olju pred sprostitvijo v porabo doda sredstvo za označevanje Solvent Yellow, izpolnila obveznost iz Direktive 95/60. Na podlagi člena 1(1), prva alineja, te direktive države članice uporabijo sredstvo za davčno označevanje med drugim za plinsko olje, ki je sproščeno v porabo in oproščeno plačila trošarine ali pa zanj velja znižana stopnja trošarine. Člen 1 Izvedbenega sklepa 2011/544 določa Solvent Yellow kot skupno sredstvo za označevanje in dalje določa, da morajo države članice določiti raven označevanja, ki je najmanj 6 mg in največ 9 mg sredstva za označevanje na liter mineralnega olja.
- 10 Tako se za razliko od litovske zakonodaje iz sodbe Vakarų nacionalna zakonodaja, upoštevna v tej zadevi, nanaša na ureditev prava Unije, katere cilj je preprečiti nezakonito uporabo goriv, za katera ne velja običajna stopnja trošarine, ki jo države članice uporabljajo za goriva. Po mnenju Hoge Raad (vrhovno sodišče) se postavlja vprašanje, ali je treba obveznost iz Direktive 95/60 o dodajanju zadostne količine sredstva za označevanje Solvent Yellow obravnavati kot formalno zahtevo v smislu sodbe v zadevi Vakarų, ki ni povezana z dejansko uporabo v smislu člena 14(1)(c) Direktive o obdavčitvi energije. V tem primeru te obveznosti pri presoji pravice do oprostitve plačila trošarine, določene s to določbo, ni treba upoštevati.
- 11 Po eni strani je mogoče trditi, da je minimalna vsebnost sredstva za označevanje Solvent Yellow za uporabo oprostitve iz člena 14(1)(c) Direktive o obdavčitvi energije materialni pogoj, ki ga v nobenem primeru ni mogoče zanemariti, saj daje zadevnim gorivom neločljivo značilnost, ki je povezana izključno z uporabo, za katero je bila uvedena oprostitvev plačila trošarine. Dodajanje sredstev za označevanje in barve omogoča davčnim organom, da preprosto in učinkovito preverijo, ali se mineralna olja uporabljajo pravilno, tj. v skladu z namenom oprostitve ali znižane stopnje trošarine. Nadzora pravilne uporabe ni mogoče omejiti na trenutek, v katerem dobavitelj – z dovoljenjem davčnih organov – na podlagi oprostitve plačila trošarine ali znižane stopnje trošarine trošarinsko blago sprost v porabo. Za učinkovito izvajanje določbe o oprostitvi, kakršna je ta v obravnavani zadevi, mora biti ta nadzor mogoče razširiti na poznejšo fazo pri uporabnikih tega trošarinskega blaga. Na ta način mora dodajanje sredstev za

označevanje prispevati k preprečevanju nezakonite uporabe označenih mineralnih olj. Pri tem pristopu bi že sama okoliščina, da plinsko olje v rezervoarju za pogonsko gorivo plovila notranje plovbe nima minimalne vsebnosti sredstva za označevanje Solvent Yellow, pomenila, da se v nobenem primeru ni mogoče uspešno sklicevati na oprostitev iz člena 14(1)(c) Direktive o obdavčitvi energije, čeprav bi se ugotovilo, da se to plinsko olje uporablja za namene, zaradi katerih je bila oprostitev uvedena.

- 12 Po drugi strani je mogoče trditi, da je dejanska uporaba plinskega olja odločilna v vseh primerih, ko davčni organi niso ugotovili, da je poveljnik plovila v zvezi s skladiščenim plinskim oljem vpleten v goljufijo na področju trošarin, zlorabo ali izogibanje plačilu trošarine.³ Opozoriti je treba, da ni mogoče *a priori* izključiti, da je vzrok za nižjo vsebnost sredstva za označevanje Solvent Yellow, kot jo zahteva zakon, povezan na primer z napakami pri dodajanju tega sredstva za označevanje mineralnim oljem. Pri tem pristopu to, da ni izpolnjen pogoj, da mora plinsko olje vsebovati minimalno količino sredstva za označevanje Solvent Yellow, ni pomembno za pravico do oprostitve plačila trošarine, čeprav ta pogoj temelji na pravu Unije. Ta pristop je po mnenju Hoge Raad (vrhovno sodišče) podprt z načelom sorazmernosti kot splošnim načelom prava Unije. Če se ugotovi, da se mineralna olja uporabljajo za namen, za katerega velja oprostitev, in poleg tega ni ugotovljena izguba prihodkov od davkov, zavrnitev oprostitve presega to, kar je potrebno za preprečevanje neupravičene uporabe trošarinskih mineralnih olj, sproščenih v porabo z oprostivjo plačila trošarine.
- 13 Ker Hoge Raad (vrhovno sodišče) dvomi o tem, Sodišču postavlja zgoraj navedeno prvo vprašanje.
- 14 Če iz odgovora na prvo vprašanje izhaja, da se oprostitev plačila trošarine v tem primeru ne uporabi, se nato postavlja vprašanje, ali je treba člen 7(2) Direktive o trošarinah razlagati tako, da v primeru, ko plinsko olje, najdeno v rezervoarju za pogonsko gorivo plovila notranje plovbe, ne vsebuje drugega plinskega olja kot tisto, ki prihaja od dobavitelja goriva, ki mu je bilo s soglasjem davčnih organov dovoljeno sprostiti to plinsko olje v trošarinsko oproščeno porabo, nastane obveznost plačila trošarine na podlagi člena 7(2)(b) te direktive zgolj zato, ker to plinsko olje ne izpolnjuje zakonske zahteve po minimalni vsebnosti sredstva za označevanje Solvent Yellow.
- 15 Po mnenju Hoge Raad (vrhovno sodišče) niti sodba z dne 5. aprila 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), niti poznejša sodna praksa Sodišča ne dajeta zadostnih usmeritev za odgovor na to vprašanje. Zato Hoge Raad (vrhovno sodišče) Sodišču postavlja zgoraj navedeno drugo vprašanje.
- 16 Nazadnje, če iz odgovora na drugo vprašanje izhaja, da je v tem primeru nastala obveznost plačila trošarine, je v skladu s členom 8(1)(a)(i) Direktive o trošarinah

³ Glej med drugim sodbi z dne 22. decembra 2022, Quadrant Amroq Beverages, C-332/21, EU:C:2022:1031, in z dne 9. decembra 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752.

oseba, ki postane zavezanec za plačilo trošarine, imetnik trošarinskega skladišča, registrirani prejemnik ali katera koli druga oseba, ki sprostí ali v imenu katere se trošarinsko blago sprostí iz režima odloga plačila trošarine ali v primeru, ko je to blago nepravilno odpremljeno iz trošarinskega skladišča, vse druge osebe, vključene pri tej odpremi. Z nepravilno odpremo ni mogoče enačiti primera, v katerem imetnik trošarinskega skladišča sprostí trošarinsko blago v porabo in se je ob prijavi davčnim organom skliceval na oprostitev, za katero se pozneje izkaže, da ob sprostitvi zanjo niso bili izpolnjeni vsi pogoji. Zato v tem primeru ni mogoče šteti, da je oseba X sodelovala pri odpremi v smislu člena 8(1)(a)(i) Direktive o trošarinah. Osebe X tako v skladu z Direktivo o trošarinah ni mogoče šteti za zavezanca za plačilo trošarine. Zanj je treba šteti, da je zadevno plinsko olje prevzela v posest, pri čemer takrat ni vedela in razumno ni mogla vedeti, da plinsko olje ne vsebuje dovolj sredstva za označevanje Solvent Yellow.

- 17 Če iz odgovora na drugo vprašanje izhaja, da zaradi skladiščenja iz člena 7(2)(b) Direktive o trošarinah v vsakem primeru obstaja obveznost plačila trošarine, je iz člena 8(1)(b) Direktive o trošarinah razvidno, da je mogoče osebo, ki skladišči trošarinsko blago, določiti za zavezanca za plačilo dolgovane trošarine. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da glede na besedilo člena 8(1)(b) Direktive o trošarinah s pravom Unije ni zahtevano, da oseba, ki je v njem določena kot trošarinski zavezanec, ve ali bi razumno morala vedeti, da je za to trošarinsko blago na podlagi člena 7(2)(b) Direktive o trošarinah nastala obveznost plačila trošarine.⁴
- 18 Kljub temu se postavlja vprašanje, ali načelo sorazmernosti iz prava Unije nasprotuje temu, da davčni inšpektor na podlagi člena 8(1)(b) Direktive o trošarinah plačilo dolgovane trošarine zahteva od osebe X in ne na podlagi člena 8(1)(a)(i) Direktive o trošarinah namesto od nje od dobavitelja goriva. Če je poveljnik plovila notranje plovbe kupil plinsko olje od dobavitelja goriva, ki s soglasjem davčnih organov prodaja in dobavlja plinsko olje, oproščeno plačila trošarine, in če ta poveljnik plovila ni imel razloga za dvom, da je bilo plinsko olje dobavljeno z oprostivjo plačila trošarine v skladu s predpisi Unije in nacionalnimi predpisi, je mogoče šteti, da to, da se trošarina, ki jo je treba plačati, pobere od njega, ni sorazmerno. Upoštevati je treba, da pri dobavi plinskega olja s prostim očesom ni mogoče ugotoviti, ali je bilo dodano sredstvo za označevanje Solvent Yellow. V teh okoliščinah je primerno na podlagi člena 8(1)(a)(i) v povezavi s členom 7(2)(a) Direktive o trošarinah plačilo trošarine naložiti temu dobavitelju. On mora nositi tveganje za plačilo trošarine ravno zato, ker ima kot imetnik trošarinskega skladišča osrednjo vlogo v postopku gibanja trošarinskega blaga. Davčnemu organu/carini praviloma tudi ni težko trošarine, ki jo je treba še plačati, pobrati od dobavitelja goriva. Res ima sicer oseba, ki je na podlagi Direktive o trošarinah plačala trošarino, možnost vložiti regresni zahtevek zoper drugo osebo, ki je zavezanec za plačilo te trošarine,⁵ vendar je lahko za poveljnika

⁴ Glej sodbo z dne 10. junija 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nedolžen posrednik), C-279/19, EU:C:2021:473, točke od 28 do 30.

⁵ Glej sodbo z dne 10. junija 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nedolžen posrednik), C-279/19, EU:C:2021:473, točka 33 in navedena sodna praksa.

plovila uspešno uveljavljanje take pravice nesorazmerno dolgotrajen in drag postopek.

- 19 Glede na zgoraj navedeno ni gotovo, ali je treba na vprašanje iz točke 18 odgovoriti pritrdilno. Zato Hoge Raad (vrhovno sodišče) Sodišču postavlja zgoraj navedeni tretje in četrto vprašanje.

DELOVNI DOKUMENT