



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

24. ožujka 2022. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Trošarine – Direktiva 92/12/EZ – Članak 4. – Kretanje robe pri kojem je plaćanje trošarine odgođeno – Pretpostavke – Članci 6. i 20. – Puštanje robe u potrošnju – Krivotvorenje pratećeg trošarinskog dokumenta – Povreda ili nepravilnost do koje je došlo tijekom kretanja trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine – Nepravilno otpuštanje robe iz sustava odgode plaćanja trošarine – Primatelj koji nije upoznat s kretanjem – Prijevara koju je počinila treća osoba – Članak 13. točka (a) i članak 15. stavak 3. – Obvezno jamstvo u području kretanja – Opseg”

U predmetu C-711/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika), odlukom od 16. prosinca 2020., koju je Sud zaprimio 31. prosinca 2020., u postupku

Generální ředitelství cel

protiv

TanQuid Polska sp. z o.o.,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis, predsjednik vijeća, M. Ilešič (izvjestitelj) i Z. Csehi, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za TanQuid Polska sp. z o.o., R. Halíček, *advokát*,
- za češku vladu, M. Smolek, O. Serdula i J. Vlácil, u svojstvu agenata,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

* Jezik postupka: češki

– za Europsku komisiju, M. Salyková i C. Perrin, u svojstvu agenata,
odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 4. točke (c) Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za trošarinsku robu te o držanju, kretanju i praćenju takve robe (SL 1992., L 76, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 94/74/EZ od 22. prosinca 1994. (SL 1994., L 365, str. 46.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 92/12), u vezi s njezinim člancima 13., 15. i 16.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Generální ředitelství cel (Opća carinska uprava, Češka Republika) i društva TanQuid Polska sp. z o.o. (u daljnjem tekstu: društvo TanQuid), sa sjedištem u Poljskoj, u vezi s naplatom trošarina zbog povrede sustava odgode prilikom kretanja mineralnih ulja.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 92/12

- 3 Direktiva 92/12 stavljena je izvan snage i zamijenjena, s učinkom od 1. travnja 2010., Direktivom 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.). Međutim, uzimajući u obzir vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka, ovaj zahtjev za prethodnu odluku ispitan je s obzirom na Direktivu 92/12.
- 4 Četvrtom, desetom i trinaestom uvodnom izjavom Direktive 92/12 navodi se:

„[...] kako bi se osigurala uspostava i funkcioniranje unutarnjeg tržišta, obveza obračuna trošarina treba biti identična u svim državama članicama;

[...]

[...] prelazak robe s državnog područja jedne države članice na državno područje druge države članice ne može dovesti do kontrole koja bi mogla sprečavati slobodno kretanje robe unutar Zajednice; [...] ograničenja svojstvena obvezi obračuna nalažu, međutim, upoznavanje s kretanjem trošarinske robe; [...] stoga za tu robu valja predvidjeti prateći dokument;

[...]

[...] u tom pogledu, kao prvo, svaku pošiljku treba biti moguće jednostavno identificirati; [...] mora postojati mogućnost trenutačnog upoznavanja s njezinom situacijom u pogledu poreznog duga, kojemu je ta pošiljka temelj; [...] stoga je u tu svrhu potrebno predvidjeti prateći dokument koji može biti trošarinski ili komercijalni; [...] komercijalni dokument koji se upotrebljava mora sadržavati nužne sastojke koji se nalaze na trošarinskom dokumentu.” [neslužbeni prijevod]

5 Člankom 1. stavkom 1. te direktive predviđa se:

„Ovom se direktivom utvrđuju opća pravila za robu koja podliježe trošarinama i drugim neizravnim oporezivanjima koja se izravno ili neizravno odnose na potrošnju te robe, osim poreza na dodanu vrijednost i oporezivanja koja je uvela [Europska unija].” [neslužbeni prijevod]

6 U skladu s njezinim člankom 3. stavkom 1., navedena se direktiva, na razini Unije, primjenjuje, među ostalim, na mineralna ulja.

7 Članak 4. te direktive glasi kako slijedi:

„U ovoj se Direktivi primjenjuju sljedeće definicije:

(a) ‚ovlaštenu držatelj trošarinskog skladišta‘ znači fizička ili pravna osoba ovlaštena od nadležnih tijela države članice da pri obavljanju svoje djelatnosti proizvodi, prerađuje, skladišti, prima i otprema trošarinsku robu u sustavu odgode plaćanja trošarine u trošarinskom skladištu;

(b) ‚trošarinsko skladište‘ znači svako mjesto gdje ovlaštenu držatelj trošarinskog skladišta pri obavljanju svoje djelatnosti proizvodi, prerađuje, skladišti, prima ili otprema trošarinsku robu u sustavu odgode plaćanja trošarine te uz poštovanje određenih uvjeta koje utvrđuju nadležna tijela države članice u kojoj se nalazi to trošarinsko skladište;

(c) ‚sustav odgode‘ znači porezni sustav koji se primjenjuje na proizvodnju, preradu, skladištenje ili kretanje trošarinske robe u kojem je plaćanje trošarine odgođeno;

(d) ‚registrirani gospodarski subjekt‘ znači fizička ili pravna osoba koja nema svojstvo ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, ovlaštena od nadležnih tijela države članice da pri obavljanju svoje djelatnosti u sustavu odgode plaćanja trošarine prima trošarinsku robu iz druge države članice. Taj gospodarski subjekt ipak ne može ni skladištiti niti otpremati trošarinsku robu u sustavu odgode plaćanja trošarine.

[...]” [neslužbeni prijevod]

8 U članku 5. stavku 1. prvom podstavku Direktive 92/12 propisano je:

„Roba iz članka 3. stavka 1. podliježe trošarini u trenutku kada se proizvede na području [Unije] [...] ili kada se uveze na to područje.” [neslužbeni prijevod]

9 U članku 6. te direktive predviđa se:

„1. Obveza obračuna trošarine nastaje prilikom puštanja u potrošnju ili kada se utvrde gubici ili manjkovi na koje se mora obračunati trošarina u skladu s člankom 14. stavkom 3.

Puštanjem u potrošnju trošarinske robe smatra se:

(a) svako otpuštanje trošarinskih robe, uključujući nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine;

[...]

2. Primjenjuju se uvjeti za obračun trošarine i stope trošarine, koji vrijede na dan nastanka obveze obračuna trošarine u državi članici gdje je roba puštena u potrošnju ili gdje su utvrđeni gubici ili manjkovi. Trošarina se obračunava i ubire u skladu s postupcima propisanim od pojedine države članice, pri čemu se podrazumijeva da države članice moraju koristiti istovjetne postupke ubiranja i naplate za domaću robu i za robu iz drugih država članica.” [neslužbeni prijevod]

10 Na temelju članka 13. točke (a) Direktive 92/12, ovlaštenu držatelja trošarinskog skladišta osobito je dužan osigurati eventualno jamstvo u području proizvodnje, prerade i posjedovanja kao i obvezno jamstvo u području kretanja, podložno njezinu članku 15. stavku 3., čije uvjete utvrđuju porezna tijela države članice u kojoj se izdaje odobrenje za trošarinsko skladište.

11 U skladu s člankom 15. te direktive:

„1. [...] [K]retanje trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine mora se odvijati između trošarinskih skladišta.

[...]

3. Rizik koji proizlazi iz kretanja [unutar Unije] pokriven je jamstvom koje polaže ovlaštenu držatelja trošarinskog skladišta u mjestu otpreme, kako je to predviđeno člankom 13., ili se, prema potrebi, osigurava solidarnim jamstvom pošiljatelja i prijevoznika. Nadležna tijela država članica mogu dopustiti prijevozniku ili vlasniku robe da daju jamstvo umjesto jamstva koje polaže ovlaštenu držatelja trošarinskog skladišta u mjestu otpreme. Prema potrebi, države članice mogu zahtijevati jamstvo od primatelja.

[...]

Detaljna pravila utvrđuju države članice. Jamstvo vrijedi na cijelom području [Unije].

4. Ne dovodeći u pitanje članak 20., do odgovornosti ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u mjestu otpreme i, prema potrebi, odgovornosti prijevoznika može doći samo ako se dokaže, osobito pratećim dokumentom iz članka 18. u uvjetima utvrđenima u članku 19., da je primatelj preuzeo robu.

[...]” [neslužbeni prijevod]

12 U skladu s člankom 16. stavkom 1. prvim podstavkom navedene direktive:

„Odstupajući od članka 15. stavka 1., primatelj može biti profesionalni gospodarski subjekt koji nema svojstvo ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta. Taj gospodarski subjekt može, pri obavljanju svoje djelatnosti, u sustavu odgode plaćanja trošarine primati trošarinsku robu iz drugih država članica. On ipak ne može ni skladištiti niti otpremati tu robu u sustavu odgode plaćanja trošarine.” [neslužbeni prijevod]

13 Člankom 16. stavcima 2. i 3. Direktive 92/12 utvrđuju se zahtjevi koje gospodarski subjekt koji nema svojstvo ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta mora ispuniti ovisno o tome je li ili nije registriran pri poreznim tijelima svoje države članice.

14 U skladu s člankom 18. stavkom 1. te direktive:

„[...] [S]va trošarinska roba u sustavu odgode koja se kreće između različitih država članica [...] mora biti popraćena dokumentom koji je izdao pošiljatelj. Taj dokument može biti trošarinski dokument ili komercijalni dokument. [...]” [neslužbeni prijevod]

15 Člankom 19. stavkom 1. do 3. navedene direktive određuje se:

„1. „Gospodarski subjekti obavijestit će porezna tijela država članica o otpremljenim i primljenim pošiljkama putem dokumenta ili pozivanjem na dokument iz članka 18. Taj se dokument sastavlja u četiri primjerka:

- jedan primjerak zadržava pošiljatelj,
- jedan primjerak namijenjen je primatelju,
- jedan primjerak namijenjen je vraćanju pošiljatelju kao potvrda,
- jedan primjerak namijenjen je nadležnim tijelima odredišne države članice.

Nadležna tijela svake države članice otpreme mogu predvidjeti uporabu dodatnog primjerka dokumenta namijenjenog nadležnim tijelima polazišne države članice.

[...]

Odredišna država članica može predvidjeti da će se primjerak namijenjen vraćanju pošiljatelju kao potvrda ovjeriti ili da će ga pečatirati njezina tijela. [...]

[...]

2. Ako se trošarinska roba u sustavu odgode plaćanja trošarine prevozi do ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, registriranog ili neregistriranog gospodarskog subjekta, primjerak pratećeg trošarinskog dokumenta ili presliku uredno ispunjenog komercijalnog dokumenta primatelj vraća pošiljatelju kao potvrdu najkasnije u roku od petnaest dana koji slijede nakon mjeseca prijma od strane primatelja.

Bez obzira na gornje odredbe, države članice otpreme mogu predvidjeti da se povratni primjerak odmah dostavlja pošiljatelju faksom kako bi se osiguralo brzo oslobađanje jamstva. To ne utječe na obvezu vraćanja izvornika predviđenu u prvoj rečenici.

[...]

3. Sustav odgode plaćanja trošarine, kako je definiran u članku 4. točki (c), prestaje važiti kad se za trošarinsku robu uspostavi jedan od režima iz članka 5. stavka 2. i u skladu s navedenim stavkom, nakon što pošiljatelj primi povratnicu uredno ispunjenog pratećeg trošarinskog dokumenta ili presliku komercijalnog dokumenta u kojem se mora napomenuti da je takav režim uspostavljen.” [neslužbeni prijevod]

16 U članku 20. te direktive predviđa se:

„1. Ako je tijekom kretanja robe došlo do nepravilnosti ili povrede koja dovodi do obveze obračuna trošarine, trošarinu u državi članici u kojoj je došlo do nepravilnosti ili povrede duguje fizička ili pravna osoba koja je jamčila plaćanje trošarine u skladu s člankom 15. stavkom 3., ne dovodeći u pitanje pokretanje kaznenog postupka.

Ako je trošarina naplaćena u državi članici koja nije država otpreme, država članica koja je naplaćuje o tome obavještava nadležna tijela polazišne države.

2. Ako se tijekom kretanja utvrdi nepravilnost ili povreda, a nije moguće ustanoviti gdje je do nje došlo, smatrat će se da je do nje došlo u državi članici u kojoj je utvrđena.

3. Ne dovodeći u pitanje članak 6. stavak 2., ako trošarinska roba ne prispije na odredište i nije moguće utvrditi mjesto povrede ili nepravilnosti, smatra se da je do te povrede ili te nepravilnosti došlo u polazišnoj državi članici koja trošarine naplaćuje po stopi koja je na snazi na dan otpreme robe, osim ako se u roku od četiri mjeseca od datuma otpreme robe nadležnim tijelima ne dostavi dokaz da je transakcija pravilna ili dokaz o mjestu gdje je do povrede ili nepravilnosti stvarno došlo. Države članice poduzimaju mjere potrebne za suzbijanje povreda ili nepravilnosti i za propisivanje učinkovitih sankcija.

4. Ako se prije isteka roka od tri godine od dana izdavanja pratećeg dokumenta utvrdi država članica u kojoj je do povrede ili nepravilnosti stvarno došlo, ta država naplaćuje trošarinu po stopi koja je na snazi na dan otpreme robe. U tom slučaju, prvotno ubrana trošarina vraća se odmah nakon dostave dokaza o njezinoj naplati.” [neslužbeni prijevod]

Uredba br. 2719/92

17 Člankom 1. Uredbe Komisije (EEZ) br. 2719/92 od 11. rujna 1992. o pratećem trošarinskom dokumentu za kretanje trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine (SL 1992., L 276, str. 1.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EEZ) br. 2225/93 od 27. srpnja 1993. (SL 1993., L 198, str. 5.) (u daljnjem tekstu: Uredba br. 2719/92), predviđa se:

„Predložak iz Priloga I. upotrebljava se kao prateći trošarinski dokument za kretanje trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine u smislu članka 3. stavka 1. Direktive 92/12/EEZ, uz poštovanje uputa danih na poledini primjerka br. 1 navedenog dokumenta.” [neslužbeni prijevod]

18 U skladu s člankom 2. stavkom 1. te uredbe, komercijalni dokument može zamijeniti trošarinski dokument pod uvjetom da sadržava iste podatke kao što su oni koji se moraju nalaziti u trošarinskom dokumentu.

Češko pravo

19 U skladu s člankom 25. stavkom 1. točkom (a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (Zakon br. 353/2003 o trošarinama), u verziji primjenjivoj na činjenice iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakon o trošarinama), regulirana roba može se kretati u sustavu odgode plaćanja trošarine između država članica samo uz primjenu pratećeg dokumenta, ako se ta roba prevozi od

trošarinskog skladišta smještenog u drugoj državi članici do posjednika trošarinskog skladišta, ovlaštenog primatelja ili poreznog zastupnika, kojima je izdano odobrenje za porezno područje Češke Republike.

- 20 Na temelju članka 26. stavka 1. Zakona o trošarinama, regulirana roba može se kretati u sustavu odgode plaćanja trošarine samo uz primjenu pratećeg dokumenta, osim ako ovim zakonom nije propisano drugačije.
- 21 U skladu s člankom 28. stavkom 1. Zakona o trošarinama, načelno, postoji povreda sustava odgode plaćanja trošarine tijekom prijevoza ako prijevoz regulirane robe do trošarinskog skladišta, ovlaštenog primatelja, mjesta izravne dostave, mjesta izvoza, osobe iz članka 11. stavka 1. točke (d) ili točke (e) ili primatelja u skladu s Direktivom 92/12 u drugoj državi članici, nije dovršen u određenom roku.

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 22 Djelatnici Celní úřada Náchod (Carinski ured Náchod, Češka Republika) proveli su 5. siječnja 2010. kontrolu triju cestovnih cisterni koje su, prema podnesenim pratećim dokumentima, prevezile mineralna ulja iz trošarinskog skladišta smještenog na poljskom državnom području, kojim upravlja društvo TanQuid, namijenjena društvu EKOL GAS PB, s. r. o. (u daljnjem tekstu: društvo EKOL GAS), trgovačkom društvu češkog prava. Prilikom kontrole utvrdili su da su podaci na tim pratećim dokumentima netočni. Društvo EKOL GAS potom je zanjekalo bilo kakav poslovni odnos s društvom TanQuid.
- 23 U odgovoru na zahtjev za podacima češke carinske uprave, poljska carinska uprava dostavila joj je 38 pratećih dokumenata s priložima, iz kojih je proizlazilo da su druge količine mineralnih ulja navodno bile otpremljene društvu EKOL GAS.
- 24 Usto, utvrđeno je da ti prateći dokumenti nisu bili podneseni carinskom uredu radi provjere točnosti i valjanosti podataka te da su pečati češkog carinskog ureda na 35 pratećih dokumenata bili krivotvoreni.
- 25 Naposljetku, iz popisa transakcija postajâ za naplatu cestarine utvrđeno je da su se mineralna ulja prevozila nepoznatoj osobi te iskrivala u Žďáru nad Sázavou (Češka Republika). U tom je pogledu češka policija pokrenula kazneni postupak zbog prijevernog postupanja trećih osoba, ali je ta istraga obustavljena zbog postupovnih razloga.
- 26 Celní úřad pro Jihočeský kraj (carinski ured pokrajine Južna Češka, Češka Republika) izdao je 3. ožujka 2016., na temelju izvješća o poreznom nadzoru od 11. siječnja 2016., više rješenja o naplati trošarina za mineralna ulja, kojima je porezna obveza društva TanQuid utvrđena u ukupnom iznosu od 10 207 850 čeških kruna (CZK) (otprilike 420 000 eura).
- 27 Budući da je upravne žalbe podnesene protiv tih rješenja odbila Opća carinska uprava, društvo TanQuid podnijelo je tužbu protiv odluka o odbijanju Krajský soudu v Českých Budějovicích (Okružni sud u Českim Budějovicama, Češka Republika).
- 28 Taj je sud presudom od 12. rujna 2018. poništio odluke o odbijanju uz obrazloženje, s jedne strane, da zbog počinjenih prijevera nije došlo do kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine na češkom državnom području, i da, s druge strane, isporuke o kojima je riječ u glavnom postupku

nisu bile pokrivena jamstvom, s obzirom na to da se položeno jamstvo odnosi isključivo na kretanje između trošarinskih skladišta. Navedeni je sud otpuštanje mineralnih ulja iz trošarinskog skladišta, koje je izvršilo društvo TanQuid, smatrao puštanjem u slobodni promet.

- 29 Opća carinska uprava podnijela je žalbu u kasacijskom postupku Nejvyšší správní soudu (Vrhovni upravni sud, Češka Republika).
- 30 Sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati jesu li formalni i materijalni uvjeti za započinjanje kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine ispunjeni ako su se, s jedne strane, treće osobe lažno predstavljale kao ovlaštene primatelj sa sjedištem u drugoj državi članici i ako, s druge strane, jamstvo položeno u svrhu tog kretanja nema potrebni opseg.
- 31 Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev ističe, s jedne strane, da u slučajevima u kojima se osobe predstavljaju kao da djeluju u ime registriranoga gospodarskog subjekta (primatelj), iako pritom ne raspolažu nikakvim valjanim odobrenjem za to, registrirani gospodarski subjekt nije upoznat s činjenicom da se roba za njega mora kretati u sustavu odgode plaćanja trošarine. Stoga bi se, kao što to čini Krajský soud v Českých Budějovicích (Okružni sud u Českim Budějovicama), moglo smatrati da je ta situacija slična onoj u kojoj primatelj regulirane robe o kojoj je riječ, kako je naveden u pratećim dokumentima, ne raspolaže odgovarajućim odobrenjem. S te bi točke gledišta otpuštanje mineralnih ulja o kojima je riječ u glavnom postupku iz trošarinskog skladišta društva TanQuid trebalo smatrati puštanjem u slobodan promet.
- 32 Međutim, s druge strane, sud koji je uputio zahtjev naglašava da je ovlaštene držatelj trošarinskog skladišta taj koji započinje kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarine, s obzirom na to da on ispunjava dio A pratećeg trošarinskog dokumenta. Usto, budući da je objektivno odgovoran za sve povrede ili nepravilnosti do kojih dođe tijekom kretanja, ovlaštene je držatelj trošarinskog skladišta obveznik trošarina u mjestu u kojem je došlo do povrede ili nepravilnosti, s obzirom na to da se primatelj u transakciju uključuje tek na njezinu kraju. Stoga primateljevo sudjelovanje nije potrebno da bi kretanje započelo.
- 33 Dakle, pitanje o tome je li primatelj robe upoznat s transakcijom nije relevantno u pogledu početka kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine. Isto je tako irelevantno daljnje utvrđenje da su se treće osobe lažno predstavljale kao osobe koje djeluju za registrirani gospodarski subjekt. U tim su okolnostima carinska tijela dužna provjeriti samo je li kretanje ostvareno između ovlaštenih držatelja trošarinskog skladišta i je li za trošarine položeno jamstvo.
- 34 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu prirode i cilja jamstva koje je položeno na ime osiguranja plaćanja trošarina prilikom kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine. Sklon je smatrati da, pod uvjetom da je polaganje jamstva bilo naznačeno na pratećim dokumentima radi kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine za poimence određenog ovlaštenog primatelja, carinska tijela druge države članice ne mogu kontrolirati razlog jamstva ni provoditi materijalno ispitivanje vjerodostojnosti podataka na pratećim dokumentima.
- 35 Međutim, u konkretnom se slučaju u jamstvu, formalno položenom u svrhu kretanja između trošarinskih skladišta, kao vrstu poreznih obveza koje ono pokriva navodilo otpuštanje iz skladišta trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine. Usto, smatra da je to jamstvo položeno kako bi se zajamčilo kretanje regulirane robe u sustavu odgode plaćanja trošarine, od trošarinskog skladišta društva TanQuid do društva EKOL GAS, registriranoga gospodarskog subjekta.

36 U tim je okolnostima Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „(1) Kreće li se trošarinska roba u sustavu odgode plaćanja trošarine u smislu članka 4. točke (c) Direktive [92/12] u situaciji u kojoj je carinski ured države članice pristao na kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarine od trošarinskog skladišta do registriranog gospodarskog subjekta sa sjedištem u drugoj državi članici, a da pritom nisu objektivno ispunjeni uvjeti za kretanje navedene robe u sustavu odgode plaćanja trošarine jer je u naknadnom postupku dokazano da registrirani gospodarski subjekt nije znao za kretanje robe zbog prijave trećih osoba?
- (2) Onemogućava li polaganje jamstva za trošarine u smislu članka 15. stavka 3. Direktive [92/12] koje je izvršeno u svrhu koja nije kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarina između trošarinskog skladišta i registriranog gospodarskog subjekta sa sjedištem u drugoj državi članici pravilan početak kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarina, ako je polaganje jamstva navedeno u dokumentima koji prate kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarina do registriranog gospodarskog subjekta i potvrdilo ga je carinsko tijelo države članice?”

O prethodnim pitanjima

- 37 Svojim dvama pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 92/12 tumačiti na način da kada ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta otpremi trošarinsku robu zajedno s pratećim dokumentom i obveznim jamstvom, to čini kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarine u smislu članka 4. točke (c) te direktive, u situaciji u kojoj, zbog prijevernog postupanja treće osobe, primatelj naveden u tom pratećem dokumentu i u tom jamstvu nije upoznat s tim da mu je ta roba otpremljena.
- 38 Osim toga, taj sud nastoji doznati i utječe li na pravilnost takvog kretanja činjenica da se u obveznom jamstvu koje je u svrhu te otpreme položio ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta navodi naziv ovlaštenog primatelja, ali ne i njegovo svojstvo registriranoga gospodarskog subjekta za potrebe primjene članka 15. ili članka 16. Direktive 92/12.
- 39 Uvodno valja podsjetiti na to da je cilj Direktive 92/12 uspostava određenih pravila o skladištenju, kretanju i praćenju trošarinske robe, poput mineralnih ulja iz njezina članka 3. stavka 1., i to osobito, kao što to proizlazi iz njezine četvrte uvodne izjave, radi osiguravanja istovjetnosti obveze obračuna trošarine u svim državama članicama. Tim se usklađivanjem, u načelu, izbjegava dvostruko oporezivanje u odnosima između država članica (presuda od 24. veljače 2021., *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 44. i navedena sudska praksa).
- 40 Oporezivi događaj u smislu Direktive 92/12 čine, u skladu s njezinim člankom 5. stavkom 1., proizvodnja na području Unije robe koja podliježe trošarini ili njezin uvoz na to područje (presuda od 24. veljače 2021., *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 46. i navedena sudska praksa).
- 41 Suprotno tomu, na temelju članka 6. stavka 1. Direktive 92/12, obveza obračuna trošarine nastaje, među ostalim, prilikom puštanja u potrošnju trošarinske robe. U skladu s člankom 6. stavkom 1. drugim podstavkom točkom (a) te direktive, taj pojam obuhvaća i svako otpuštanje, uključujući

neppravilno, iz sustava odgode plaćanja trošarine, definiranog u članku 4. točki (c) navedene direktive (presuda od 24. veljače 2021., *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 47. i navedena sudska praksa).

- 42 Za takav sustav odgode karakteristično je to da još ne postoji obveza obračuna trošarine na trošarinsku robu, iako je oporezivi događaj već nastao. Slijedom navedenog, kada je riječ o trošarinskoj robi, u tom sustavu dolazi do odgađanja obveze obračuna trošarine do ispunjenja pretpostavke za nastanak te obveze, kako je to opisano u prethodnoj točki ove presude (presuda od 24. veljače 2021., *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 49. i navedena sudska praksa).
- 43 Međutim, s obzirom na središnju ulogu koju mu zakonodavac Unije daje u okviru sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s Direktivom 92/12 držatelj trošarinskog skladišta je, načelno, odgovoran za sve rizike koji proizlaze iz tog sustava, osobito ako je tijekom kretanja te robe došlo do nepravilnosti ili povrede koja dovodi do obveze obračuna trošarina. Osim toga, ta je odgovornost objektivna i ne temelji se na dokazanoj ili predmnijevanoj krivnji držatelja trošarinskog skladišta, nego na njegovu sudjelovanju u gospodarskoj aktivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 24. veljače 2021., *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 52. i navedenu sudska praksu).
- 44 Posljedično, u sustavu Direktive 92/12, odgovornost ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u mjestu otpreme ne može se zamijeniti odgovornošću vlasnika trošarinske robe.
- 45 Kad je, konkretno, riječ o kretanju trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine, Direktivom 92/12 predviđa se više uvjeta koje mora ispunjavati otprema te robe kako bi, prilikom tog kretanja, ovlaštenu držatelj trošarinskog skladišta u mjestu otpreme mogao nastaviti koristiti se tim sustavom.
- 46 Kao prvo, na temelju članka 15. stavka 1. Direktive 92/12, kretanje trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine načelno se treba odvijati između trošarinskih skladišta, kako su definirana u članku 4. točki (b) te direktive i kojima upravljaju ovlaštenu držatelji trošarinskih skladišta u smislu njezina članka 4. točke (a).
- 47 U skladu s člankom 16. stavcima 1. i 2. navedene direktive, primatelj robe koja se kreće na takav način može iznimno biti i registrirani gospodarski subjekt, pri čemu se on u članku 4. točki (d) te direktive definira kao fizička ili pravna osoba koja nema svojstvo ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, ali je ovlaštena od nadležnih tijela države članice da pri obavljanju svoje djelatnosti u sustavu odgode plaćanja trošarine prima trošarinsku robu iz druge države članice.
- 48 Kada je nepravilnost ili povreda koja dovodi do obveze obračuna tih trošarina počinjena ili utvrđena tijekom kretanja trošarinske robe, uključujući u slučaju prijave, ovlaštenu držatelj trošarinskog skladišta i dalje je dužan platiti trošarine (vidjeti u tom smislu presudu od 24. veljače 2021., *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 52. i navedenu sudska praksu).
- 49 Naime, u skladu s člankom 15. stavkom 4. Direktive 92/12, do odgovornosti ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u mjestu otpreme može doći samo ako se dokaže da je primatelj preuzeo robu, osobito pratećim dokumentom iz članka 18. te direktive i pod uvjetima utvrđenima u njezinu članku 19.

- 50 Kada je, kako se čini da je ovdje slučaj, prijevara koju počinu treće osobe glavni uzrok tomu da ovlaštenu držatelju trošarinskog skladišta otpremi trošarinsku robu, trenutak započinjanja kretanja u sustavu odgode plaćanja može se poklapati s počinjenjem nepravilnosti ili povrede koja dovodi do puštanja te robe u potrošnju i obveze obračuna trošarina.
- 51 U slučaju da je do nepravilnosti ili povrede došlo tijekom kretanja koje dovodi do obveze obračuna trošarina, člankom 20. stavkom 1. Direktive 92/12 se, u prvom redu, državu članicu u kojoj je došlo do nepravilnosti ili povrede označava kao onu u kojoj se trošarina duguje.
- 52 Ipak, država članica u kojoj je ta povreda ili ta nepravilnost utvrđena može postati nadležna za naplatu trošarina na temelju članka 20. stavka 2. Direktive 92/12, čak i ako do navedene povrede ili navedene nepravilnosti nije došlo u toj državi članici, ako nije moguće utvrditi mjesto gdje je do nje došlo.
- 53 Posljedično, slučaj u kojem ovlaštenu držatelju trošarinskog skladišta otpremi trošarinsku robu može činiti kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarina u smislu članka 4. točke (c) te Direktive 92/12, neovisno o činjenici da, zbog prijevarnog postupanja treće osobe, pretpostavljeni primatelj nije upoznat s time da mu je ta roba otpremljena, sve dok tu činjenicu ili drugu nepravilnost ili povredu ne utvrde nadležna tijela dotične države članice.
- 54 Kao drugo, u prvom podstavku članka 15. stavka 3. Direktive 92/12 navodi se da je rizik koji proizlazi iz kretanja unutar Unije uobičajeno pokriven jamstvom koje polažu ovlaštenu držatelju trošarinskog skladišta u mjestu otpreme, kako je ono predviđeno njezinim člankom 13., ili se, prema potrebi, osigurava solidarnim jamstvom pošiljatelja i prijevoznika. Iz zajedničkog tumačenja članka 13. točke (a) i članka 15. stavka 3. trećeg podstavka te direktive proizlazi da uvjete i modalitete tog jamstva utvrđuju nadležna tijela države članice koja je izdala odobrenje za trošarinsko skladište i da navedeno jamstvo mora vrijediti u čitavoj Uniji.
- 55 Usto, navedeno jamstvo mora pokrivati razdoblje između trenutka otpuštanja iz trošarinskog skladišta i trenutka carinjenja, pri čemu se jamstvo, u skladu s člankom 19. stavkom 2. te direktive, može osloboditi tek u trenutku kada pošiljatelj zaprimi primjerak pratećeg trošarinskog dokumenta ili presliku uredno ispunjenog komercijalnog dokumenta koji mu je primatelj vratio kao potvrdu.
- 56 Člankom 15. stavkom 3. prvim podstavkom Direktive 92/12 predviđa se da nadležna tijela država članica mogu dopustiti prijevozniku ili vlasniku robe da daju jamstvo umjesto jamstva koje polažu ovlaštenu držatelju trošarinskog skladišta u mjestu otpreme i da, prema potrebi, države članice mogu zahtijevati jamstvo od primatelja.
- 57 Osim toga, iz predložka pratećeg trošarinskog dokumenta, koji se nalazi u Prilogu I. Uredbi br. 2719/92, proizlazi da se, u polju 10. tog dokumenta, naslovljenom „Jamstvo”, mora navesti „stranka ili stranke koje polažu jamstvo”, pri čemu se, ovisno o slučaju iz članka 15. stavka 3. Direktive 92/12, upotrebljava oznaka „pošiljatelj”, „prijevoznik” ili „primatelj”. Nije potrebna nikakva daljnja informacija.
- 58 Suprotno tomu, iz Direktive 92/12 ne proizlazi da nadležna tijela polazišne države članice moraju provjeriti sadržaj jamstva prije početka kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarina i da, u tom kontekstu, moraju dati svoje odobrenje za to kretanje, s obzirom na to da ti postupci mogu u znatnoj mjeri sprečavati slobodno kretanje trošarinske robe u okviru Unije.

- 59 Iz toga slijedi da kontrola koju su dužna provesti nadležna tijela polazišne države članice mora biti ograničena na provjeru formalnog postojanja takvog jamstva.
- 60 Točno je da nepoštovanje uvjeta ili modaliteta koje su utvrdile države članice ili njihova nadležna tijela mogu činiti nepravilnost ili povredu u smislu članka 20. Direktive 92/12.
- 61 Međutim, valja utvrditi da se, osim uvjeta navedenih u točkama 54. i 55. ove presude, koji se odnose na to da jamstvo pokriva rizik koji proizlazi iz kretanja unutar Unije te na određeni teritorijalni i vremenski opseg tog jamstva, u pogledu jamstva ne predviđa nikakav drugi zahtjev kako bi se roba mogla valjano kretati u sustavu odgode plaćanja trošarine predviđenom Direktivom 92/12.
- 62 Stoga, moguće nepreciznosti u jamstvu – kao što je to činjenica da je naziv primatelja, registriranoga gospodarskog subjekta, bio pravilno naveden, ali odredbe tog jamstva upućuju samo na kretanje između trošarinskih skladišta, u smislu članka 15. Direktive 92/12 – ne mogu imati utjecaja na postojanje kretanja između ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i registriranoga gospodarskog subjekta, u smislu njezina članka 16.
- 63 Kao treće, člankom 18. stavkom 1. Direktive 92/12 predviđa se da sva trošarinska roba u sustavu odgode koja se kreće između različitih država članica mora biti popraćena dokumentom koji je izdao pošiljatelj, pri čemu taj dokument može biti trošarinski dokument ili komercijalni dokument, čiji su oblik i sadržaj definirani Uredbom br. 2719/92.
- 64 Kad je riječ o članku 19. stavku 1. prvom podstavku Direktive 92/12, njime se navodi da će gospodarski subjekti obavijestiti porezna tijela država članica o otpremljenim i primljenim pošiljkama putem dokumenta ili pozivanjem na dokument te se pobliže određuje da se navedeni dokument sastavlja u četiri primjerka, odnosno da jedan primjerak zadržava pošiljatelj, jedan je primjerak namijenjen primatelju, jedan je namijenjen vraćanju pošiljatelju kao potvrda, a jedan je primjerak namijenjen nadležnim tijelima odredišne države članice.
- 65 Što se tiče članka 19. stavka 2. navedene direktive, njime se navodi da, ako se trošarinska roba u sustavu odgode plaćanja trošarine prevozi do ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, registriranoga ili neregistriranoga gospodarskog subjekta, primjerak pratećeg trošarinskog dokumenta ili presliku uredno ispunjenog komercijalnog dokumenta primatelj vraća pošiljatelju kao potvrdu najkasnije u roku od petnaest dana koji slijede nakon mjeseca prijma od strane primatelja.
- 66 U tim okolnostima, u skladu s člankom 19. stavkom 1. četvrtim podstavkom te direktive, odredišna država članica može predvidjeti da će se primjerak namijenjen vraćanju pošiljatelju kao potvrda ovjeriti ili da će ga pečatirati njezina tijela, što je, čini se, mogućnost koju je Češka Republika iskoristila, kao što to proizlazi iz točke 24. ove presude.
- 67 Međutim, valja utvrditi da se Direktivom 92/12 od nadležnih tijela polazišne države članice ne zahtijeva jednaka formalnost kako bi započelo kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarine. Naime, kao što to proizlazi iz njezine desete i trinaeste uvodne izjave, prateći dokument treba služiti samo tomu da se omogući upoznavanje s kretanjem trošarinske robe i jednostavno identificira svaku pošiljku, kako bi se odmah moglo utvrditi njezinu situaciju u pogledu poreznog duga.

- 68 U tom pogledu, u skladu s člankom 19. stavkom 1. drugim podstavkom te direktive, nadležna tijela svake države članice otpreme imaju samo mogućnost, ne i obvezu, predvidjeti uporabu dodatnog primjerka dokumenta namijenjenog nadležnim tijelima polazišne države članice.
- 69 Stoga, čak i da nadležna tijela polazišne države članice zahtijevaju formalnost iz točke 66. ove presude, u danom slučaju, na temelju nacionalnog prava, najviše čemu ona može poslužiti je da se spriječe ili utvrde eventualne nepravilnosti ili povrede u ranoj fazi postupka kretanja trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine. Suprotno tomu, propuštanje nadležnih tijela polazišne države članice da u toj fazi utvrde nepravilnost ili povredu nema nikakvog utjecaja na odgovornost ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u mjestu otpreme, kako je ona opisana u točkama 43. i 48. ove presude, čak i ako se naknadno pojave netočnosti u ovjerenom pratećem dokumentu koji ta tijela ovjeravaju ili pečatiraju.
- 70 U svakom slučaju, zahtijevanje detaljnije kontrole u toj fazi, kako bi se provjerila točnost navoda koji se nalaze u pratećem dokumentu, bilo bi u suprotnosti s ciljevima Direktive 92/12, a to je doprinos slobodnom kretanju trošarinske robe, s obzirom na to da bi detaljna kontrola mogla sprečavati takvo kretanje.
- 71 Stoga, da bi postojalo kretanje u smislu te direktive, načelno je dovoljno to da je ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta obavio potrebne formalnosti u vezi sa sastavljanjem pratećeg dokumenta i položio obvezno jamstvo te da je trošarinska roba napustila trošarinsko skladište, pa makar i formalno, te je upućena ovlaštenoj osobi u smislu članaka 15. i 16. navedene direktive.
- 72 U tim okolnostima na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da Direktivu 92/12 treba tumačiti na način da kada ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta otpremi trošarinsku robu zajedno s pratećim dokumentom i obveznim jamstvom, to čini kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarine u smislu njezina članka 4. točke (c), bez obzira na to što, zbog prijevarnog postupanja treće osobe, primatelj naveden u tom pratećem dokumentu i u tom jamstvu nije upoznat s tim da mu je ta roba otpremljena, sve dok tu činjenicu ili neku drugu nepravilnost ili povredu ne utvrde nadležna tijela dotične države članice. Okolnost da se u obveznom jamstvu koje je u svrhu te otpreme položio ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta navodi naziv ovlaštenog primatelja, ali ne i njegovo svojstvo registriranoga gospodarskog subjekta, ne utječe na pravilnost takvog kretanja.

Troškovi

- 73 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Direktivu Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za trošarinsku robu te o držanju, kretanju i praćenju takve robe, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 94/74/EZ od 22. prosinca 1994., treba tumačiti na način da kada ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta otpremi trošarinsku robu zajedno s pratećim dokumentom i obveznim jamstvom, to čini kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarine u smislu njezina članka 4. točke (c), bez obzira na to što, zbog prijevarnog postupanja treće osobe, primatelj naveden u tom pratećem dokumentu i u tom jamstvu nije upoznat s tim da mu je

ta roba otpremljena, sve dok tu činjenicu ili neku drugu nepravilnost ili povredu ne utvrde nadležna tijela dotične države članice.

Okolnost da se u obveznom jamstvu koje je u svrhu te otpreme položio ovlaštenu držatelj trošarinskog skladišta navodi naziv ovlaštenog primatelja, ali ne i njegovo svojstvo registriranoga gospodarskog subjekta, ne utječe na pravilnost takvog kretanja.

Potpisi