



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

21. prosinca 2023.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje robe – Članak 34. UFEU-a – Količinska ograničenja uvoza – Mjere s istovrsnim učinkom – Nacionalni propis kojim se ograničava količina cigareta koja se može pustiti u potrošnju tijekom određenog razdoblja na gornju granicu koja odgovara mjesečnom prosjeku količina puštenih u potrošnju tijekom prethodnih dvanaest mjeseci – Članak 36. UFEU-a – Opravdanje – Borba protiv izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporaba – Zaštita javnog zdravlja – Oporezivanje – Trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – Članak 7. – Trenutak nastanka obveze obračunavanja trošarine – Puštanje u potrošnju trošarinske robe – Članak 9. – Uvjeti za obvezu obračuna i primjenjive stope trošarine – Prekoračenje primjenjivog količinskog ograničenja – Višak – Primjena stope trošarine koja je na snazi na dan podnošenja zaključne prijave”

U predmetu C-96/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud, Portugal), odlukom od 12. siječnja 2022., koju je Sud zaprimio 11. veljače 2022., u postupku

CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S. A.

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, Z. Csehi, M. Ilešič (izvjestitelji), I. Jarukaitis i D. Gratsias, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: L. Carrasco Marco,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 22. ožujka 2023.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S. A., A. Moura Portugal i I. Teixeira, *advogados*,

* Jezik postupka: portugalski

- za portugalsku vladu, P. Barros da Costa, A. Rodrigues i N. Vitorino, u svojstvu agenata,
 - za Europsku komisiju, M. Björkland, I. Melo Sampaio i F. Thiran, u svojstvu agenata,
- saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 8. lipnja 2023.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 34. UFEU-a i članaka 7. i 9. 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.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S. A. (u daljnjem tekstu: CDIL) i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezno i carinsko tijelo, Portugal), u vezi s obračunom trošarina koje društvo CDIL duguje na ime puštanja u potrošnju cigareta u Portugalu.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/118

- 3 U uvodnim izjavama 2., 8., 9. i 31. Direktive 2008/118 navodi se:
 - „2. Uvjeti za obračunavanje trošarine na robu [obuhvaćenu] Direktivom 92/12/EEZ [Vijeća od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama, te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL 1992., L 76, str. 1.)], dalje u tekstu ‚trošarinska roba’, morali bi ostati usklađeni kako bi se osiguralo pravilno djelovanje unutarnjeg tržišta.
- [...]
- (8) Budući da je za pravilno djelovanje unutarnjeg tržišta još uvijek potrebno da su pojam trošarina i uvjeti za njezino obračunavanje jednaki u svim državama članicama, potrebno je na razini Zajednice jasno utvrditi, kada je trošarinska roba puštena u potrošnju i tko je osoba obvezna za plaćanja trošarine.
 - (9) Budući da je trošarina porez na potrošnju određene robe, ne bi smjela postojati obveza obračuna na trošarinsku robu koja je pod određenim okolnostima bila uništena ili nepovratno izgubljena.

[...]

- (31) Države članice morale bi imati mogućnosti osigurati da roba koja je puštena u potrošnju, nosi porezne oznake ili nacionalne identifikacijske markice. Primjena tih oznaka ili markica ne bi smjela ometati trgovinu unutar Zajednice.

Budući da uporaba tih oznaka ili markica ne bi smjela omogućiti dvostruko oporezivanje, treba jasno utvrditi da iznos koji je plaćen ili zajamčen za dobivanje tih oznaka ili markica treba biti vraćen, nadoknađen ili otpušten od strane države članice koja je izdala/propisala takvo označivanje, ako je obveza obračuna trošarine nastala ili je trošarina ubrana u drugoj državi članici.

U svakom slučaju, da bi se izbjegla bilo kakva zlouporaba, države članice koje su izdale/propisale takvo označivanje ili markice trebale bi povrat, nadoknadu ili otpuštanje uvjetovati dokazom da su iste uklonjene ili uništene.”

- 4 U skladu s člankom 1. stavkom 1. Direktive 2008/118:

„Ovom se direktivom utvrđuju opća pravila u odnosu na trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju sljedećih roba (dalje u tekstu ‚trošarinska roba‘):

[...]

- (c) prerađeni duhan, obuhvaćen direktivama [Vijeća] 95/59/EZ [od 27. studenoga 1995. o porezima, osim poreza na promet, koji utječu na potrošnju prerađenog duhana (SL 1995., L 291, str. 40.)], 92/79/EEZ [od 19. listopada 1992. o usklađivanju poreza na cigarete (SL 1992., L 316, str. 8.)] i 92/80/EEZ [od 19. listopada 1992. o usklađivanju poreza na prerađeni duhan koji nisu cigarete (SL 1992., L 316, str. 10.)].”

- 5 Člankom 2. Direktive 2008/118 predviđa se:

„Trošarinska roba je podložna trošarini u trenutku:

- (a) njezine proizvodnje, uključujući i njezino crpljenje iz tla gdje je to moguće primijeniti na području [Europske] zajednice;
- (b) njezinog uvoza na područje Zajednice.”

- 6 U članku 7. stavcima 1. do 3. te direktive određuje se:

„1. Obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem u potrošnju u državi članici.

2. U smislu ove Direktive ‚puštanje u potrošnju‘ znači:

- (a) otpuštanje trošarinske robe, uključujući nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine;
- (b) držanje trošarinske robe izvan sustava odgode plaćanja trošarine kada trošarina u skladu s važećim odredbama prava Zajednice i nacionalnog zakonodavstva, nije ubrana;
- (c) proizvodnju trošarinske robe, uključujući nepravilnu proizvodnju, izvan sustava odgode plaćanja trošarine;

(d) uvoz trošarinske robe, uključujući nepravilni uvoz, osim ako se trošarinska roba odmah nakon uvoza stavi u sustav odgode plaćanja trošarine.

3. Smatrat će se trenutkom puštanja u potrošnju:

(a) u slučajevima iz članka 17. stavka 1. točke (a) alineje ii., kad registrirani primatelj primi trošarinsku robu;

(b) u slučajevima iz članka 17. stavka 1. točke (a) alineje iv., kad primatelj primi trošarinsku robu;

(c) u slučajevima iz članka 17. stavka 2., trenutak primitka trošarinske robe na mjestu direktne isporuke.”

7 U skladu s člankom 9. navedene direktive:

„Primjenjuju se uvjeti za obračunavanje trošarine i stope trošarine, koje vrijede na dan nastanka obveze obračunavanja trošarine u državi članici gdje je roba puštena u potrošnju.

Trošarina se obračunava i ubire te kad je primjereno vraća ili otpušta u skladu s postupcima propisanim od pojedine države članice. Države članice moraju koristiti istovjetne postupke za domaću robu i za robu iz drugih država članica.”

8 Članak 11. prvi podstavak Direktive 2008/118 glasi:

„Osim u slučajevima iz članka 33. stavka 6., članka 36. stavka 5. i članka 38. stavka 3. te članaka iz direktiva navedenih u članku 1., trošarine na trošarinsku robu koja je puštena u potrošnju, mogu na zahtjev ovlaštene osobe biti vraćene ili otpuštene od strane nadležnih tijela države članice u kojoj je ta roba puštena u potrošnju, u slučajevima koje je utvrdila država članica i u skladu s uvjetima koje utvrđuje ta država članica, a s ciljem sprečavanja bilo kakve utaje ili zlouporabe.”

9 Člankom 39. stavkom 1. i stavkom 3. prvim podstavkom te direktive određuje se:

„1. Ne dovodeći u pitanje članak 7. stavak 1., države članice mogu zahtijevati da trošarinska roba bude označena poreznim oznakama ili nacionalnim identifikacijskim markicama korištenim u fiskalne svrhe u trenutku njezinog puštanja u potrošnju na njihovom području, ili, u slučajevima iz članka 33. stavka 1. prvog podstavka i članka 36. stavka 1., kada ona uđe na njihovo područje.

[...]

3. Ne dovodeći u pitanje bilo kakve odredbe koje mogu utvrditi države članice kako bi osigurale pravilno provođenje ovog članka i spriječile utaju, izbjegavanje ili zlouporabu, države članice osiguravaju da porezne oznake ili nacionalne identifikacijske markice iz stavka 1. ne predstavljaju ograničenje slobodnom kretanju trošarinske robe.

[...]”

10 Direktiva 2008/118 stavljena je izvan snage s učinkom od 13. veljače 2023. Direktivom Vijeća (EU) 2020/262 od 19. prosinca 2019. o općim aranžmanima za trošarine (SL 2020., L 58, str. 4.).

- 11 U skladu s člankom 8. te direktive naslovljenim „Uvjeti za obvezu obračuna i stope trošarine koje treba primijeniti”:

„Primjenjuju se uvjeti za obračunavanje trošarine i stope trošarine, koje vrijede na dan nastanka obveze obračunavanja trošarine u državi članici gdje je roba puštena u potrošnju.

Trošarina se obračunava i ubire te kad je primjereno vraća ili otpušta u skladu s postupcima propisanim od pojedine države članice. Države članice moraju koristiti istovjetne postupke za domaću robu i za robu iz drugih država članica.

Odstupajući od prvog stavka, pri promjeni stopa trošarine, zalihe trošarinske robe koje su već puštene u potrošnju mogu, ako je to primjereno, podlijetati povećanju ili smanjenju trošarine.”

Portugalsko pravo

- 12 Člankom 8. Códiga dos Impostos Especiais de Consumo (Zakonik o trošarinama, u daljnjem tekstu: CIEC) naslovljenim „Nastanak obveze” propisuje se:

„1. Obveza plaćanja trošarine nastaje na državnom području u trenutku puštanja u potrošnju robe iz članka 5. ili utvrđenja gubitaka koji se moraju oporezivati u skladu s ovim zakonikom.

2. Trošarinska stopa koja se primjenjuje na državnom području jest ona koja je na snazi na dan nastanka obveze obračuna.”

- 13 Člankom 9. CIEC-a naslovljenim „Puštanje u potrošnju” određuje se:

„1. Za potrebe ovog zakonika, puštanjem u potrošnju trošarinske robe smatra se:

- (a) otpuštanje, uključujući nepravilno otpuštanje, te robe iz sustava odgode plaćanja trošarine;
- (b) držanje te robe izvan sustava odgode plaćanja trošarine bez naplate trošarina;
- (c) proizvodnja te robe izvan sustava odgode plaćanja trošarine bez naplate trošarina;
- (d) uvoz takve robe, osim ako je neposredno nakon uvoza podvrgnuta sustavu odgode plaćanja trošarina;
- (e) ulazak, uključujući nepravilni ulazak, te robe na državno područje izvan sustava odgode plaćanja trošarina;
- (f) prestanak ili kršenje uvjeta za neku poreznu pogodnost;

[...]

2. Trenutkom puštanja u potrošnju smatrat će se:

- (a) u slučaju robe koja se unutar sustava odgode plaćanja trošarina kreće od trošarinskog skladišta do registriranog primatelja, trenutak primitka te robe navedenog primatelja;

- (b) u slučaju robe koja se unutar sustava odgode plaćanja trošarina kreće do jednog od primatelja iz članka 6. stavka 1. točaka (a) do (d), trenutak primitka te robe navedenih primatelja;
- (c) u situaciji iz točke (f) prethodnog stavka, trenutak prestanka ili kršenja uvjeta za neku poreznu pogodnost;
- (d) u slučajevima iz članka 35. stavka 4., trenutak primitka te robe na mjestu gdje se izvršava izravna isporuka;

[...]"

- 14 Člankom 106. CIEC-a, naslovljenim „Posebna pravila o puštanju u potrošnju”, predviđa se:

„1. Na puštanje u potrošnju cigareta primjenjuju se uvjeti koji su vrijedili u razdoblju od 1. rujna do 31. prosinca svake kalendarske godine.

2. Tijekom razdoblja navedenog u prethodnom stavku puštanje u potrošnju cigareta koje mjesečno provodi svaki gospodarski subjekt ne može prekoračiti količinska ograničenja koja proizlaze iz primjene faktora uvećanja od 10 % na prosječnu mjesečnu količinu cigareta puštenih u potrošnju tijekom dvanaest mjeseci koji su neposredno prethodili.

3. Za potrebe prethodnog stavka izračun mjesečnog prosjeka temelji se na ukupnoj količini cigareta koje su puštene u potrošnju, neizuzete, od 1. rujna prethodne godine do 31. kolovoza iduće godine.

4. Svaki gospodarski subjekt mora dostaviti nadležnom carinskom uredu, najkasnije do 15. rujna svake godine, prvu prijavu u kojoj navodi svoj mjesečni prosjek i utvrđuje količinsko ograničenje koje se u njegovu slučaju primjenjuje tijekom razdoblja na koje se primjenjuju uvjeti.

5. U iznimnim slučajevima, opravdanim naglim i vremenski ograničenim promjenama obujma prodaje, nepoštovanje tih količinskih ograničenja može se odobriti bez obzira na to što se ona ne uzimaju u obzir prilikom izračuna mjesečnog prosjeka za iduću godinu.

6. Nakon proteka razdoblja na koje se primjenjuju uvjeti, a najkasnije krajem siječnja svake godine, gospodarski subjekt podnosi nadležnom carinskom uredu zaključnu prijavu u kojoj navodi ukupnu količinu cigareta stvarno puštenih u potrošnju tijekom razdoblja na koje se primjenjuju uvjeti.

7. Količine cigareta koje prelaze količinsko ograničenje iz stavka 4. podliježu plaćanju poreza po stopi koja se primjenjuje u trenutku podnošenja zaključne prijave kad se prekoračenje utvrdi usporedbom podataka navedenih u tom dokumentu i onih koje obradi upravno tijelo, ne dovodeći u pitanje postupak zbog povrede koji eventualno treba provesti.

8. Pravila predviđena ovim člankom pojedinačno se primjenjuju na kontinentalni dio Portugala, na autonomnu regiju Azore i na autonomnu regiju Madeiru, a obveze predviđene prethodnim stavicima moraju se ispuniti pri carinskom uredu u kojem se obrađuju puštanja u potrošnju.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 15 CDIL, društvo portugalskog prava, poduzetnik je koji se bavi trgovinom na malo duhanskim proizvodima kao držatelj trošarinskog skladišta na temelju odobrenja portugalskog poreznog i carinskog tijela u autonomnoj regiji Madeira.
- 16 Društvo CDIL je 15. rujna 2010., u skladu s člankom 106. stavkom 4. CIEC-a, podnijelo Carinskom uredu u Funchalu (Portugal) prvu prijavu prosječne mjesečne količine cigareta puštenih u potrošnju tijekom dvanaest mjeseci koji su neposredno prethodili, odnosno u razdoblju od 1. rujna 2009. do 31. kolovoza 2010.
- 17 Carinski ured u Funchalu obavijestio je društvo CDIL 22. rujna 2010. da je na temelju dostavljenih informacija utvrđeno mjesečno količinsko ograničenje od 1 644 005 cigareta za razdoblje na koje se primjenjuju uvjeti od 1. rujna do 31. prosinca 2010., koje je izračunano u skladu s člankom 106. stavcima 1. i 2. CIEC-a.
- 18 Društvo CDIL je 18. studenoga 2010. u skladu s člankom 106. stavkom 5. CIEC-a zatražilo odobrenje da se ne pridržava tog količinskog ograničenja.
- 19 Carinski ured u Funchalu je 7. siječnja 2011. odbio taj zahtjev jer nepoštovanje predmetnog količinskog ograničenja nije bilo opravdano naglom i vremenski ograničenom promjenom obujma prodaje, kao što se to zahtijeva tom odredbom. Društvo CDIL je nakon toga podnijelo žalbu protiv te odluke koja je također odbijena.
- 20 Društvo CDIL je 18. siječnja 2011., u skladu s člankom 106. stavkom 6. CIEC-a, Carinskom uredu u Funchalu podnijelo zaključnu prijavu koja za razdoblje od 1. rujna do 31. prosinca 2010. potvrđuje puštanje u potrošnju količine cigareta koja je više od tri puta veća od količinskog ograničenja utvrđenog za isto razdoblje.
- 21 U skladu s člankom 106. stavkom 7. CIEC-a, društvu CDIL obračunate su trošarine u iznosu od 4607,69 eura, uvećano za 1,80 eura, na temelju broja cigareta koje je pustilo u potrošnju tijekom razdoblja od 1. rujna do 31. prosinca 2010. i koji je prekoračivao količinsko ograničenje iz članka 106. stavka 2. CIEC-a. U skladu s člankom 106. stavkom 7. CIEC-a Carinski ured je obračunao dugovane trošarine primjenom stope koja je bila na snazi na dan podnošenja zaključne prijave.
- 22 Društvo CDIL osporavalo je taj obračun pred Tribunalom Administrativo e Fiscal do Funchal (Upravni i porezni sud u Funchalu, Portugal), koji je odbio tu žalbu presudom od 24. lipnja 2016.
- 23 Društvo CDIL podnijelo je žalbu protiv te presude pred Supremo Tribunal Administrativom (Vrhovni upravni sud, Portugal), sudom koji je uputio zahtjev.
- 24 Pred tim sudom društvo CDIL, koje ne osporava da je prekoračilo količinska ograničenja primjenjiva tijekom predmetnog razdoblja na koje se primjenjuju uvjeti, tvrdi da članak 106. CIEC-a nije u skladu s pravom Unije.
- 25 Naime, s jedne strane, propisivanje zakonskog ograničenja količine cigareta koje se može pustiti u potrošnju, s obzirom na to da ono u praksi prije svega utječe na cigarete podrijetlom iz drugih država članica, predstavlja količinsko ograničenje uvoza zabranjeno člankom 34. UFEU-a, koje se ne može opravdati na temelju članka 36. UFEU-a.

- 26 S druge strane, društvo CDIL tvrdi da se primjenom stope trošarine koja je bila na snazi u trenutku podnošenja zaključne prijave povređuju članci 7. i 9. Direktive 2008/118 kojima se određuje da se primjenjuju uvjeti dospijeca i stopa koji su vrijedili u trenutku kad je duhan pušten u potrošnju.
- 27 Porezno i carinsko tijelo tvrdi da se propisima o kojima je riječ u glavnom postupku ne propisuje nikakvo količinsko ograničenje ni mjera s istovrsnim učinkom koja bi mogla ometati slobodno kretanje robe između država članica s obzirom na to da se jednako primjenjuje na sve gospodarske subjekte.
- 28 Osim toga, ističe da je taj propis u skladu s Direktivom 2008/118 s obzirom na to da, na temelju navedenog propisa, obveza obračunavanja trošarine nastaje u trenutku puštanja u potrošnju, kao što se to zahtijeva člancima 7. i 9. Direktive 2008/118.
- 29 U tim je okolnostima Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Čine li količinska ograničenja uvoza ili mjere s istovrsnim učinkom u smislu članka 34. UFEU-a količinska ograničenja puštanja u potrošnju koja su utvrđena člankom 106. CIEC-a, s obzirom na to da se njima poslovni subjekti obvezuju na to da tijekom zadnjeg tromjesečja svake godine stave na tržište količine cigareta koje ne prekoračuju prosječnu mjesečnu količinu cigareta puštenih u potrošnju tijekom dvanaest mjeseci koji su neposredno prethodili?
2. Protivi li se pravilima o dospijecu trošarine uvedenima člancima 7. i 9. [Direktive 2008/118] oporezivanje po stopi koja je vrijedila u trenutku podnošenja zaključne prijave količina cigareta koje prekoračuju količinsko ograničenje puštanja u potrošnju koje je predviđeno člankom 106. stavkom 2.?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 30 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 34. i 36. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi propis države članice kojim se predviđa da količina cigareta koje je gospodarski subjekt mjesečno puštao u potrošnju tijekom razdoblja od 1. rujna do 31. prosinca svake kalendarske godine ne smije prelaziti prosječnu mjesečnu količinu cigareta koju je taj subjekt pustio u potrošnju tijekom dvanaest mjeseci koji su neposredno prethodili, uvećanu za 10 %.
- 31 Uvodno, valja podsjetiti na to da je slobodno kretanje robe među državama članicama temeljno načelo UFEU-a koje svoj izražaj nalazi u zabrani iz članka 34. UFEU-a količinskih ograničenja uvoza među državama članicama i svih mjera s istovrsnim učinkom (presuda od 23. ožujka 2023., *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, t. 32. i navedena sudska praksa).
- 32 S jedne strane, mjera poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se sastoji od nametanja količinskih ograničenja za puštanje u potrošnju cigareta na državnom području države članice, ne predstavlja „količinsko ograničenje uvoza” u smislu članka 34. UFEU-a jer ne ograničava količine cigareta koje se mogu uvesti u tu državu članicu.

- 33 S druge strane, prema ustaljenoj sudskoj praksi, zabrana mjera s istovrsnim učinkom kao količinska ograničenja uvoza propisana člankom 34. UFEU-a odnosi se na svaku mjeru država članica koja može izravno ili neizravno, stvarno ili potencijalno ometati pristup tržištu države članice proizvoda podrijetlom iz drugih država članica, čak i ako takva mjera nema za cilj ni za učinak nepovoljnije postupanje s proizvodima podrijetlom iz drugih država članica (vidjeti u tom smislu presudu od 23. ožujka 2023., *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, t. 33. i 34. i navedenu sudsku praksu).
- 34 U ovom slučaju valja istaknuti da mjera poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se sastoji od nametanja dotičnim subjektima ograničenja količine cigareta koju oni mogu pustiti u potrošnju, može odvratiti ili učiniti manje privlačnim u njihovim očima uvoz cigareta u državi članici koja je donijela tu mjeru u količinama iznad utvrđenih ograničenja.
- 35 Stoga takva mjera potencijalno sprečava pristup tržištu dotične države članice cigaretama koje se mogu uvoziti iz drugih država članica i stoga predstavlja mjeru s istovrsnim učinkom kao količinska ograničenja u smislu članka 34. UFEU-a koja je u načelu nespojiva s obvezama koje proizlaze iz tog članka.
- 36 Prema ustaljenoj sudskoj praksi nacionalni propis koji čini mjeru s istovrsnim učinkom kao količinska ograničenja ipak se može opravdati razlozima u općem interesu navedenima u članku 36. UFEU-a ili važnim zahtjevima u javnom interesu. U svakom slučaju nacionalna mjera mora biti prikladna za jamčenje ostvarenja cilja koji se nastoji ostvariti i njome se ne smije prelaziti ono što je nužno za njegovo ostvarenje (vidjeti osobito presudu od 23. ožujka 2023., *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, t. 37. i navedenu sudsku praksu).
- 37 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je cilj mjere o kojoj je riječ u glavnom postupku izbjeći to da gospodarski subjekti puštaju u potrošnju cigarete, u smislu nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, u trenutku kada je stopa trošarine koja će se na njih primjenjivati u sljedećoj godini već poznata radi stvaranja velikih zaliha cigareta na koje se primjenjuje niža stopa trošarine od one koja će se primjenjivati na tu godinu, tijekom koje će one stvarno biti stavljene na tržište. Stoga se čini, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, da je cilj te mjere borba protiv izbjegavanja plaćanja poreza i očuvanje poreznih prihoda Portugalske Države. Prema mišljenju vlade te države članice, tom se mjerom, s obzirom na to da se njome nastoji zajamčiti učinkovitost stupanja na snagu povećanja porezne stope na duhanske proizvode, također nastoji postići cilj zaštite javnog zdravlja.
- 38 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, na temelju ustaljene sudske prakse, cilj borbe protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza važan razlog u općem interesu kojim se može opravdati uvođenje ograničenja sloboda kretanja (presuda od 27. siječnja 2022., *Komisija/Španjolska (Obveza informiranja u području oporezivanja)*, C-788/19, EU:C:2022:55, t. 22. i navedena sudska praksa).
- 39 Kao što to proizlazi iz članka 11. prvog stavka i članka 39. stavka 3. prvog podstavka kao i uvodne izjave 31. Direktive 2008/118, taj cilj, zajedno s ciljem borbe protiv mogućih zlouporaba, usto je jedan od ciljeva te direktive. Sud je presudio da puštanje u potrošnju prekomjernih količina kutija cigareta na kraju godine, u iščekivanju budućeg povećanja trošarine, može predstavljati oblik zlouporabe koji države članice imaju pravo spriječiti prikladnim mjerama (vidjeti u tom smislu presudu od 29. lipnja 2017., *Komisija/Portugal*, C-126/15, EU:C:2017:504, t. 59. i 60.).

- 40 Osim toga, prema također ustaljenoj sudskoj praksi, zaštita ljudskog zdravlja jedan je od razloga u općem interesu nabrojanih u članku 36. UFEU-a s obzirom na to da je Sud u više navrata smatrao da su zdravlje i život ljudi na prvom mjestu među dobrima i interesima zaštićenima Ugovorom (vidjeti u tom smislu presudu od 19. listopada 2016., *Deutsche Parkinson Vereinigung*, C-148/15, EU:C:2016:776, t. 30.).
- 41 Pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, iz elemenata s kojima Sud raspolaze proizlazi da propis o kojem je riječ u glavnom postupku može odgovarati važnim razlozima u općem interesu kojima se u načelu može opravdati ograničenje slobodnog kretanja robe.
- 42 Kao što to proizlazi iz točke 36. ove presude, valja još ocijeniti je li mjera poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku prikladna za jamčenje ostvarenja tih legitimnih ciljeva i prekoračuje li se njome ono što je nužno za njihovo postizanje.
- 43 U tom je pogledu u konačnici na sudu koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za ocjenu činjenica u glavnom postupku i za tumačenje nacionalnih propisa, da utvrdi odgovara li predmetna odluka i u kojoj mjeri tim zahtjevima. U tu je svrhu on dužan – na temelju preciznih statističkih podataka ili na drugi način – objektivno razmotriti može li se na temelju dokaza koje su podnijela tijela države članice o kojoj je riječ razumno zaključiti da su odabrana sredstva prikladna za ostvarenje predviđenih ciljeva kao i mogu li se ti ciljevi ostvariti mjerama koje su manje ograničavajuće za slobodno kretanje robe (presuda od 23. ožujka 2023., *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, t. 43. i navedena sudska praksa).
- 44 Međutim, Sud, koji tom sudu treba dati koristan odgovor, ovlašten je dati mu upute na temelju spisa glavnog postupka kao i pisanih očitovanja koja su mu podnesena, tako da omogućiti navedenom sudu donošenje odluke (presuda od 23. ožujka 2023., *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, t. 44. i navedena sudska praksa).
- 45 Što se tiče, kao prvo, prikladnosti nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku za postizanje navedenih ciljeva, valja istaknuti da on može odvratiti gospodarske subjekte od akumuliranja na kraju godine, s ciljem neutraliziranja učinaka budućeg povećanja stope trošarina, cigareta koje su u stvarnosti namijenjene stavljanju na tržište sljedeće godine. Nasuprot tomu, nepostojanje količinskih ograničenja koja se primjenjuju na cigarete stavljene na tržište tijekom razdoblja na koje se primjenjuju uvjeti spriječilo bi nastupanje učinka budućeg povećanja stope trošarine, koje općenito dovodi do povećanja maloprodajne cijene kutija cigareta (vidjeti u tom smislu presudu od 4. ožujka 2010., *Komisija/Irska*, C-221/08, EU:C:2010:113, t. 54. i navedenu sudsku praksu) i tako barem u određenoj mjeri neutraliziralo mogući odvratajući učinak takvog povećanja za potrošače. Stoga valja utvrditi da je takav propis prikladan za postizanje ciljeva zaštite javnog zdravlja i borbe protiv izbjegavanja plaćanja poreza ili zlouporaba.
- 46 Kao drugo, kad je riječ o ocjeni nužnosti mjere poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, valja naglasiti da javno zdravlje zauzima, kao što je to navedeno u točki 40. ove presude, prvo mjesto među dobrima i interesima zaštićenima UEU-om i da je na državama članicama da se odluče za razinu zaštite koju žele osigurati kao i za način na koji tu razinu treba postići, tako da u tom pogledu raspolaze marginom prosudbe (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2001., *CMVRO*, C-297/16, EU:C:2018:141, t. 64. i navedenu sudsku praksu).
- 47 Usto, valja istaknuti da se čini da ugrožavanje slobodnog kretanja audiovizualnih programa mjerom poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku ne prekoračuje ono što je nužno za postizanje cilja koji se njome želi postići.

- 48 U tom pogledu valja istaknuti, s jedne strane, da se količinsko ograničenje nametnuto nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku svakom gospodarskom subjektu određuje s obzirom na prosječnu mjesečnu količinu cigareta koju je pustio u potrošnju tijekom dvanaest mjeseci koji su neposredno prethodili, uvećano za 10 %, i da taj propis nije apsolutan jer se u članku 106. stavku 5. CIEC-a predviđa mogućnost odstupanja od tog količinskog ograničenja u slučaju iznenadne i vremenski ograničene izmjene obujma prodaje.
- 49 S druge strane, iako je točno da se navedenim propisom u članku 106. stavku 7. CIEC-a predviđa mogućnost pokretanja postupka zbog povrede protiv gospodarskog subjekta koji je prekoračio količinsko ograničenje koje mu je određeno, takva mogućnost sama po sebi ne utječe na proporcionalnost tog propisa, pod uvjetom da su sankcije koje se mogu izreći po završetku tog postupka same po sebi proporcionalne.
- 50 Taj zaključak nije doveden u pitanje okolnošću, na koju se poziva tužitelj u glavnom postupku, da se propisom o kojem je riječ u glavnom postupku usto predviđa da se kutije cigareta, jednom kada su stavljene na tržište, više ne mogu stavljati na tržište niti prodavati nakon trećeg mjeseca godine koja slijedi nakon one tijekom koje su puštene u potrošnju. Naime, takva zabrana, naprotiv, osnažuje učinkovitost i dosljednost tog propisa, potičući gospodarske subjekte da u određenoj kalendarskoj godini ne puste u potrošnju prekomjerne količine cigareta u iščekivanju povećanja trošarina tijekom sljedeće kalendarske godine (vidjeti u tom smislu presudu od 29. lipnja 2017., Komisija/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, t. 66., 72., 78. i 79).
- 51 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članke 34. i 36. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protivi propis države članice kojim se, radi borbe protiv izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporabe te zaštite javnog zdravlja, predviđa da količina cigareta koje je gospodarski subjekt mjesečno pustio u potrošnju tijekom razdoblja od 1. rujna do 31. prosinca svake kalendarske godine ne smije prelaziti prosječnu mjesečnu količinu cigareta koje je taj subjekt pustio u potrošnju tijekom dvanaest mjeseci koji su neposredno prethodili, uvećanu za 10 %.

Drugo pitanje

- 52 Sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem u biti pita treba li članke 7. i 9. Direktive 2008/118 tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg se količina cigareta kojom se prekoračuje količinsko ograničenje puštanja u potrošnju predviđeno u tom propisu oporezuje po stopi trošarine koja se primjenjivala nakon trenutka njezina puštanja u potrošnju.
- 53 Uvodno, valja podsjetiti na to da je u skladu s njezinim člankom 1. stavkom 1. svrha Direktive 2008/118 utvrđivanje općih aranžmana za trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju trošarinske robe, uključujući prerađeni duhan, i to osobito, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 8. te direktive, kako bi se osiguralo da su pojam nastanka obveze obračunavanja trošarine i uvjeti za njezino obračunavanje jednaki u svim državama članicama (presuda od 9. lipnja 2022., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, t. 38. i navedena sudska praksa) i stoga zajamčilo pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta slobodnim kretanjem dotičnih proizvoda u Europskoj uniji (vidjeti u tom smislu presudu od 13. siječnja 2022., MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, t. 28.).

- 54 Konkretno, člankom 2. Direktive 2008/118 određuje se da je oporezivi događaj u smislu te direktive proizvodnja na području Unije trošarinske robe ili njezin uvoz na to područje (vidjeti u tom smislu presudu od 9. lipnja 2022., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, t. 39. i navedenu sudsku praksu).
- 55 Međutim, na temelju članka 7. stavka 1. navedene direktive, obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem u potrošnju trošarinske robe u državi članici.
- 56 U skladu s ciljem, navedenim u uvodnoj izjavi 8. Direktive 2008/118, usklađivanja trenutka nastanka obveze obračunavanja trošarine i, stoga, osiguranja pravilnog funkcioniranja unutarnjeg tržišta, članak 7. stavak 2. te direktive nabroja situacije u kojima dolazi do „puštanja u potrošnju” u smislu navedene direktive.
- 57 U skladu s člankom 7. stavkom 2. točkom (a) te direktive, pojam „puštanja u potrošnju” također uključuje svako otpuštanje trošarinske robe, uključujući nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine, kako je definiran u njezinu članku 4. točki 7. (presuda od 9. lipnja 2022., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, t. 40. i navedena sudska praksa).
- 58 Takav sustav obilježava to da još ne postoji obveza obračuna trošarine na trošarinsku robu, iako je oporezivi događaj već nastao. Slijedom navedenog, kad je riječ o trošarinskoj robi, u tom sustavu dolazi do odgode obveze obračuna trošarine na trošarinsku robu do ispunjenja uvjeta za nastanak te obveze (presuda od 9. lipnja 2022., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, t. 42. i navedena sudska praksa).
- 59 Naime, budući da je trošarina, kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 9. Direktive 2008/118, porez na potrošnju, trenutak nastanka obveze obračunavanja mora u načelu biti najbliži datumu potrošnje trošarinske robe (vidjeti u tom smislu presudu od 9. lipnja 2022., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, t. 57. i navedenu sudsku praksu).
- 60 U tom kontekstu valja navesti da se u skladu s člankom 9. prvim stavkom Direktive 2008/118 primjenjuju uvjeti za obračunavanje trošarine i stope trošarine koji vrijede na dan nastanka obveze obračunavanja trošarine u državi članici u kojoj je roba puštena u potrošnju. U članku 9. drugom stavku te direktive određuje se da se, osim toga, trošarina obračunava i ubire te kad je primjereno vraća ili otpušta u skladu s postupcima koje je propisala pojedina država članica.
- 61 Stoga, s obzirom na to da se člankom 9. prvim stavkom navedene direktive upućuje na nacionalno pravo na snazi na dan nastanka obveze obračunavanja trošarina kad je riječ, među ostalim, o utvrđivanju uvjeta za obračunavanje trošarine, to nužno znači da države članice imaju određenu regulatornu ovlast u tom području (vidjeti u tom smislu presudu od 29. lipnja 2017., Komisija/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, t. 61.)
- 62 S obzirom na navedeno, u skladu s ciljem Direktive 2008/118 usklađivanja u pogledu trenutka nastanka obveze obračunavanja trošarine kako bi se osiguralo pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta, kako je to navedeno u točkama 53., 55. i 56. ove presude, „uvjete za obračunavanje” navedene u članku 9. prvom stavku te direktive nužno treba razlikovati od uvjeta koji se odnose na sam pojam nastanka obveze obračunavanja trošarine, koji, kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 8. navedene direktive, moraju ostati isti u svim državama članicama.

- 63 Kao što to proizlazi iz samog teksta članka 7. stavka 1. i članka 9. prvog stavka te direktive, potonji uvjeti odnose se na trenutak nastanka obveze obračunavanja trošarine, na državu članicu u kojoj ih treba ubirati kao i na datum relevantan za određivanje primjenjive stope trošarine.
- 64 Iz toga slijedi da se članak 9. prvi stavak Direktive 2008/118 ne može tumačiti na način da se njime dopušta državama članicama da odstupe od navedenih uvjeta, osobito onog koji se odnosi na datum relevantan za utvrđivanje primjenjive stope trošarine.
- 65 Stoga, s obzirom na to da se tom odredbom predviđa da taj datum mora odgovarati datumu nastanka obveze obračunavanja trošarine i da se, kao što je to utvrđeno u točki 55. ove presude, člankom 7. stavkom 1. Direktive 2008/118 jasno i bezuvjetno nameće da se ta obveza obračunavanja trošarine povezuje s trenutkom puštanja u potrošnju robe koja podliježe tim trošarinama, primjenjiva stopa trošarine nužno mora biti ona koja je na snazi u trenutku tog puštanja u potrošnju.
- 66 Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 52. i 53. svojeg mišljenja, to je tumačenje potkrijepljeno odredbama poglavlja V. Direktive 2008/118, naslovljenog „Kretanje i oporezivanje trošarinske robe nakon puštanja u potrošnju”, kojima se izričito predviđaju slučajevi u kojima obveza obračunavanja trošarine na robu koja je već puštena u potrošnju nastane nakon trenutka puštanja u potrošnju. Tim se odredbama uređuju situacije u kojima se trošarinska roba koja je puštena u potrošnju u jednoj državi članici zatim premješta u drugu državu članicu. Međutim, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 53. svojeg mišljenja, nesporno je da mjera o kojoj je riječ u glavnom postupku nije obuhvaćena nijednom od tih situacija.
- 67 Stoga države članice ne mogu, u okviru sustava koji proizlazi iz članka 7. stavka 1. i članka 9. prvog stavka Direktive 2008/118, kako je bila na snazi prije nego što je stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom 2020/262, čiji članak 8. treći stavak u tom pogledu mijenja članak 9. Direktive 2008/118, propisati da je stopa trošarine koja se primjenjuje na cigarete puštene u potrošnju protivno količinskom ograničenju utvrđenom nacionalnim propisom ona koja je na snazi nakon trenutka puštanja u potrošnju.
- 68 Iako se, doduše, kao što je to istaknuto u točkama 38. i 39. ove presude, Direktivom 2008/118 ne sprečava države članice da donesu mjere za borbu protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlorabe, ostaje činjenica da se njihova regulatorna ovlast za donošenje takvih mjera ipak ne može izvršavati protivno odredbama te direktive, a osobito njezinu članku 7. stavku 1. i članku 9. prvom stavku, jer bi se inače ugrozio cilj usklađivanja koji zakonodavac Unije nastoji postići i koji je osobito naveden u uvodnoj izjavi 8. te direktive.
- 69 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo prethodno pitanje valja odgovoriti na način da članke 7. i 9. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg se količina cigareta kojom se prekoračuje količinsko ograničenje puštanja u potrošnju predviđeno u tom propisu oporezuje po stopi trošarine koja je bila na snazi nakon trenutka puštanja u potrošnju.

Troškovi

- 70 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 (peto vijeće) odlučuje:

- 1. Članke 34. i 36. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protivi propis države članice kojim se, radi borbe protiv izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporabe te zaštite javnog zdravlja, predviđa da količina cigareta koje je gospodarski subjekt mjesečno pustio u potrošnju tijekom razdoblja od 1. rujna do 31. prosinca svake kalendarske godine ne smije prelaziti prosječnu mjesečnu količinu cigareta koje je taj subjekt pustio u potrošnju tijekom dvanaest mjeseci koji su neposredno prethodili, uvećanu za 10 %.**
- 2. Članke 7. i 9. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ**

treba tumačiti na način da im se:

protivi nacionalni propis na temelju kojeg se količina cigareta kojom se prekoračuje količinsko ograničenje puštanja u potrošnju predviđeno u tom propisu oporezuje po stopi trošarine koja je bila na snazi nakon trenutka puštanja u potrošnju.

Potpisi