



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

7. rujna 2023. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje robe – Trošarine – Direktiva 92/12/EEZ – Članak 6. stavak 1. točka (a) – Obveza obračunavanja trošarina – Nepravilno otpuštanje iz sustava odgode plaćanja trošarine – Nezakonito postupanje koje se može pripisati isključivo trećoj osobi – Krivotvorenje pratećeg trošarinskog dokumenta – Članak 14. stavak 1. – Pravo na oslobođenje od plaćanja trošarine – Nepredvidive okolnosti ili viša sila – Odgovornost ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta”

U predmetu C-323/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija), odlukom od 6. svibnja 2022., koju je Sud zaprimio 13. svibnja 2022., u postupku

KRI SpA, pravni sljednik društva SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl,

protiv

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

SUD (deseto vijeće),

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

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za KRI SpA, M. Logozzo i F. C. Palermo, avvocati,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju A. Collabollette, avvocato dello Stato,
- za Europsku komisiju, M. Björkland i F. Moro, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: talijanski

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 14. stavka 1. Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za trošarinsku robu te o držanju, kretanju i praćenju takve robe [neslužbeni prijevod] (SL 1992., L 76, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/106/EZ od 16. studenoga 2004. (SL 2004., L 359, str. 30., u daljnjem tekstu: Direktiva 92/12).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva KRI SpA, pravnog sljednika društva SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl i Agencije delle Dogane e dei Monopoli (Agencija za carine i monopole, Italija) u vezi s naplatom trošarine koju to društvo duguje zbog navodne povrede sustava odgode plaćanja trošarine prilikom kretanja mineralnih ulja.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Prva, četvrta i peta uvodna izjava Direktive 92/12 glasile su:
„budući da uspostava i funkcioniranje unutarnjeg tržišta podrazumijevaju slobodno kretanje robe, uključujući trošarinsku robu;
[...]
budući da se, radi osiguranja uspostave i funkcioniranja unutarnjeg tržišta, trošarine trebaju jednako naplaćivati u svim državama članicama;
budući da isporuka, držanje radi isporuke ili opskrba gospodarskog subjekta koji samostalno obavlja gospodarsku djelatnost ili za potrebe tijela javnog prava koji se odvijaju u državi članici različitoj od države puštanja u potrošnju dovodi do obračunavanja trošarine u toj drugoj državi članici”. [neslužbeni prijevod]
- 4 Članak 1. stavak 1. te direktive predviđao je:
„Ovom se direktivom utvrđuju opća pravila za trošarinsku robu 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] zajednica.” [neslužbeni prijevod]
- 5 U skladu s njezinim člankom 3. stavkom 1., navedena se direktiva, na razini Unije, primjenjuje, među ostalim, na mineralna ulja.

6 U članku 4. te direktive određivalo se:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se 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]

7 Članak 5. stavak 1. prvi podstavak Direktive 92/12 predviđao je:

„Proizvodi iz članka 3. stavka 1. podliježu trošarini u trenutku kada se proizvedu na području Zajednice, kako je to definirano u članku 2., ili kada se uvezu na to područje.” [neslužbeni prijevod]

8 Članak 6. stavak 1. točka (a) te direktive glasio je:

„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 trošarinske robe, uključujući nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine”. [neslužbeni prijevod]

9 Članak 13. navedene direktive propisivao je:

„Ovlaštenu držatelj trošarinskog skladišta dužan je:

- (a) osigurati eventualno jamstvo u području proizvodnje, prerade i držanja kao i obvezno jamstvo u području kretanja, podložno članku 15. stavku 3., čije uvjete utvrđuju porezna tijela države članice u kojoj se izdaje odobrenje za trošarinsko skladište;
- (b) postupati u skladu sa zahtjevima koje propisuje država članica na području na kojem se nalazi trošarinsko skladište;

- (c) voditi evidencije o zalihama i kretanjima trošarinske robe za svako trošarinsko skladište;
- (d) predstaviti proizvode na svaki zahtjev;
- (e) podvrgnuti se svakoj kontroli ili popisu.

Te obveze moraju biti u skladu s načelom nediskriminacije između nacionalnih transakcija i transakcija unutar Zajednice.” [neslužbeni prijevod]

10 U skladu s člankom 14. te direktive:

„1. Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ima pravo na oslobođenje od plaćanja trošarine za gubitke koji su nastali u sustavu odgode plaćanja trošarine, koji su posljedica nepredvidivih okolnosti ili više sile i koje su utvrdila tijela svake države članice. Osim toga, ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta u sustavu odgode plaćanja ostvaruje pravo i na oslobođenje od plaćanja trošarine za gubitke koji su povezani s prirodom proizvoda i koji su nastali tijekom postupka proizvodnje i prerade, skladištenja i prijevoza. Svaka država članica utvrđuje uvjete pod kojima se dodjeljuju navedena prava na oslobođenje od plaćanja. Ta oslobođenja primjenjuju se i na gospodarske subjekte iz članka 16. prilikom prijevoza robe u sustavu odgode plaćanja trošarina.

2. Gubici iz stavka 1. koji nastanu tijekom prijevoza robe u sustavu odgode plaćanja trošarine unutar Zajednice moraju se utvrditi u skladu s pravilima države članice odredišta.

3. Ne dovodeći u pitanje članak 20., u slučaju manjka koji nije gubitak iz stavka 1. i u slučaju gubitaka za koje se prava na oslobođenje iz stavka 1. ne odobravaju, trošarine se naplaćuju u skladu sa stopama koje su na snazi u dotičnoj državi članici u trenutku kada je došlo do gubitaka koje su nadležna tijela valjano utvrdila ili, ovisno o slučaju, u trenutku kada se utvrde manjkovi.

[...]” [neslužbeni prijevod]

11 Članak 15. Direktive 92/12 određivao je:

„1. Ne dovodeći u pitanje članak 5. stavak 2., članak 16., članak 19. stavak 4. i članak 23. stavak 1.a, kretanje trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine mora se odvijati između trošarinskih skladišta.

[...]

2. Držatelji trošarinskih skladišta koje su ovlastila nadležna tijela države članice, u skladu s člankom 13., smatraju se ovlaštenima za transakcije koje se odnose na nacionalno kretanje i kretanje unutar Zajednice.

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

Ako se mineralna ulja koja podliježu trošarini prevoze morem ili cjevovodima unutar Zajednice, države članice mogu osloboditi ovlaštene držatelje trošarinskih skladišta od obveze pružanja jamstva iz prvog podstavka.

Detaljna pravila utvrđuju države članice. Jamstvo mora vrijediti na cijelom području Zajednice.

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 Članak 18. te direktive glasio je:

„1. Neovisno o mogućoj upotrebi računalnih postupaka, svu trošarinsku robu koja se kreće unutar sustava odgođe plaćanja trošarine između različitih država članica, uključujući izravno kretanje morem ili zrakom iz jedne luke ili zračne luke Zajednice u drugu luku ili zračnu luku Zajednice, prati dokument koji sastavlja pošiljatelj. Taj dokument može biti trošarinski dokument ili komercijalni dokument. Oblik i sadržaj tog dokumenta te postupak koji treba slijediti kad je upotreba takvog dokumenta objektivno neprimjerena definiraju se u skladu s postupkom predviđenim u članku 24.

[...]

3. [...]

U tom se dokumentu mora navesti:

- adresu nadležnog ureda poreznih tijela države članice odredišta,
- datum i upućivanje na plaćanje ili prihvaćanje jamstva za plaćanje od strane tog ureda.

[...]” [neslužbeni prijevod]

13 Članak 19. stavak 1. navedene direktive propisivao je:

„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.

[...]” [neslužbeni prijevod]

14 Članak 20. stavci 1. do 3. te direktive glasio je:

„1. Ako je tijekom kretanja robe počinjena nepravilnost ili povreda koja dovodi do obračuna trošarine, trošarinu u državi članici u kojoj je počinjena nepravilnost ili povreda 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 prispje na odredište i nije moguće utvrditi mjesto povrede ili nepravilnosti, smatra se da je do te povrede ili te nepravilnosti došlo u državi članici otpreme koja trošarine ubire po stopi koja je na snazi na dan otpreme proizvoda, osim ako se u roku od četiri mjeseca od datuma otpreme proizvoda 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.” [neslužbeni prijevod]

15 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 ispituje se s obzirom na Direktivu 92/12.

Talijansko pravo

16 Decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Zakonodavna uredba br. 504 o odobravanju jedinstvenog teksta zakonskih odredbi koje se odnose na poreze na proizvodnju i potrošnju te odgovarajuće kaznene i upravne sankcije) od 26. listopada 1995. (GURI br. 279 od 29. studenoga 1995., str. 5.), kako je izmijenjen leggeom n. 342 – Misure in materia fiscale (Zakon br. 342 o poreznim mjerama) od 21. studenoga 2000. (GURI br. 194 od 25. studenoga 2000., str. 5.) (u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba br. 504/1995) u članku 2. stavicima 1., 2. i 4. predviđa:

„1. Porezna obveza za trošarinsku robu nastaje u trenutku proizvodnje ili uvoza.

2. Obveza obračuna trošarine nastaje prilikom puštanja robe u potrošnju na državnom području. Puštanjem u potrošnju smatra se i:

(a) manjak u opsegu većem nego što se dopušta ili slučaj kad nisu ispunjeni uvjeti za priznavanje prava na oslobođenje od plaćanja trošarine iz članka 4.;

(b) svako otpuštanje, uključujući nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine;

(c) svaka proizvodnja ili uvoz, uključujući i one nepravilne, izvan određenog sustava odgode plaćanja trošarine

[...]

4. Vlasnik trošarinskog skladišta iz kojeg se provodi puštanje u potrošnju obvezan je platiti trošarinu solidarno s osobom koja je dala jamstvo za to plaćanje odnosno s osobom u pogledu koje su ispunjeni uvjeti za obračun trošarine. Što se tiče uvezenih proizvoda, porezni obveznik određuje se na temelju carinskog zakonodavstva.

[...]”

17 U skladu s člankom 4. Zakonodavne uredbe br. 504/1995, naslovljenim „Oslobođenja za gubitke i štete”:

„1. U slučaju gubitka ili uništenja robe koja se nalazi u sustavu odgode plaćanja trošarine, oslobođenje od plaćanja trošarine odobrava se ako obveznik plaćanja dokaže da su gubitak ili uništenje robe posljedica nepredvidivih okolnosti ili više sile. Postupanja trećih osoba koja se ne mogu pripisati poreznom obvezniku kao da ih je počinio namjerno ili iz krajnje nepažnje i postupanja koja mu se mogu pripisati kao da ih je počinio iz obične nepažnje izjednačena su s nepredvidivim okolnostima i višom silom. U slučajevima u kojima se zbog kaznenih djela koja su počinile treće osobe pokrene kazneni postupak, postupak naplate trošarina prekida se do donošenja rješenja o obustavi postupka ili pravomoćne presude u skladu s člankom 648. Zakonika o kaznenom postupku. U tom slučaju prekida se i postupak naplate poreza na dodanu vrijednost kojim se oporezuju te trošarine. U slučaju u kojem nije utvrđeno da je porezni obveznik sudjelovao u događajima i u kojem su utvrđene stvarno odgovorne osobe odnosno ako su te osobe nepoznate, poreznom obvezniku odobrava se oslobođenje od plaćanja trošarine i eventualni povrat iznosa zahtijeva se od stvarno odgovorne osobe.

2. Za gubitke robe u sustavu odgode plaćanja trošarine do kojih je došlo tijekom postupka proizvodnje ili prerade kojem podliježu u slučaju da je porezni dug već nastao, oslobođenje se odobrava u granicama tehnički dopuštenih varijacija koje je uredbom utvrdio ministar financija, a koje treba usvojiti u skladu s člankom 17. stavkom 3. Zakona br. 400 od 23. kolovoza 1988.

3. Na prirodne i tehničke štete primjenjuju se odredbe utvrđene carinskim zakonodavstvom.

4. Propisi o štetama nastalima u prijevozu primjenjuju se i na prijevoz robe u sustavu odgode plaćanja trošarine iz država članica Europske unije.”

18 Članak 7. navedene zakonodavne uredbe, naslovljen „Nepravilnosti u kretanju trošarinske robe”, određuje:

„1. U slučaju nepravilnosti ili povrede za koju se ne predviđa oslobođenje od plaćanja trošarine u skladu s člankom 4., koja je počinjena tijekom kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine, ne dovodeći u pitanje ono što se predviđa za provedbu kaznenog postupka ako postupanja koja se stavljaju na teret predstavljaju kaznena djela, primjenjuju se sljedeće odredbe:

(a) trošarinu plaća fizička ili pravna osoba koja je izdala jamstvo za prijevoz;

- (b) trošarina se ubire u Italiji ako je nepravilnost ili povreda počinjena na njezinu državnom području;
- (c) ako je nepravilnost zbog povrede utvrđena na talijanskom državnom području i nije moguće utvrditi mjesto gdje je stvarno počinjena, presumira se da je počinjena na talijanskom državnom području;
- (d) ako roba koja je otpremljena s talijanskog državnog područja ne stigne na odredište u drugoj državi članici i ako nije moguće utvrditi mjesto u kojem je puštena u potrošnju, smatra se da je nepravilnost ili povreda počinjena na talijanskom državnom području i trošarine se naplaćuju po stopi koja je bila na snazi u trenutku otpreme robe, osim ako se u roku od četiri mjeseca od datuma otpreme ne dostavi dokaz da je transakcija bila pravilna odnosno dokaz da je nepravilnost ili povreda stvarno počinjena izvan talijanskog državnog područja;

[...]

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 19 SI.LO.NE., društvo osnovano u skladu s talijanskim pravom, obavljalo je djelatnost skladištenja i prijevoza naftnih derivata. Bilo je predmet postupka preuzimanja, koji je provelo društvo Shell Italia SpA, koje je postalo društvo KRI.
- 20 Između 22. kolovoza 2005. i 30. lipnja 2006. društvo SI.LO.NE., u svojstvu ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, iz svojeg trošarinskog skladišta smještenog u Italiji isporučilo je 196 pošiljki mineralnih ulja (dizel i benzin) u sustavu odgode plaćanja trošarine društvu BMB Projekt d.o.o., sa sjedištem u Sloveniji, koje je ovlašteno primati takve proizvode u svojstvu registriranog gospodarskog subjekta. Iznos trošarine za te pošiljke iznosio je 2 816 426,10 eura.
- 21 U svrhu kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarina, društvo SI.LO.NE. je za svaku pošiljku sastavilo prateći trošarinski dokument (u daljnjem tekstu: PTD) u četiri primjerka. Njihova je namjena bila sljedeća: primjerak br. 1 zadržava pošiljatelj, primjerak br. 2 prati robu te ga zadržava primatelj, primjerak br. 3 prati robu te ga primatelj vraća pošiljatelju uz potvrdu o primitku robe, a primjerak br. 4 prati robu te ga primatelj šalje nadležnom poreznom tijelu mjesta odredišta.
- 22 Slovenski gospodarski subjekt vratio je primjerak br. 3 PTD-a za svaku od tih pošiljki društvu SI.LO.NE., uz potvrdu o primitku robe i ovjeru koju je navodno stavilo slovensko carinsko tijelo.
- 23 Dana 10. srpnja 2008., nakon što su talijanska carinska tijela slovenskim carinskim tijelima uputila zahtjev za pružanje informacija u okviru postupka administrativne pomoći o poreznim stvarima, ta su tijela utvrdila da su deklaracije na poledini primjerka br. 3 PTD-a bile krivotvorene u pogledu 161 od tih pošiljki, s obzirom na to da je samo 35 navedenih pošiljki stvarno bilo uneseno na slovensko državno područje.
- 24 Na temelju utvrđenih krivotvorenja talijanska carinska tijela smatrala su da nije dokazano da su predmetni proizvodi pušteni u potrošnju izvan talijanskog državnog područja. Stoga su smatrala da su otpuštanja koja je izvršilo društvo SI.LO.NE. za 161 pošiljku o kojoj je riječ bila nepravilna. Budući da nisu mogla odrediti mjesto u kojem su predmetni proizvodi bili nezakonito pušteni u potrošnju, ta su tijela također smatrala da su te nepravilnosti počinjene na talijanskom državnom području.

- 25 U tim okolnostima odlučila su da je na Talijanskoj Državi da naplati trošarinu koja se duguje na predmetne proizvode.
- 26 Protiv pravnih zastupnika društva SI.LO.NE. 13. listopada 2008. pokrenut je kazneni postupak zbog krivotvorenja carinske dokumentacije o prijevozu. Mjesno nadležno sudsko tijelo odlučilo je obustaviti taj postupak jer nije bilo moguće dokazati sudjelovanje zakonskih zastupnika tog društva u manipulacijama s ciljem izbjegavanja trošarine, s obzirom na to da se krivotvorenje dokumenata pripisuje isključivo nezakonitom postupanju treće osobe.
- 27 Agencija za carine i monopole izdala je 15. srpnja 2009. porezno rješenje, u odnosu na društvo SI.LO.NE., za naplatu trošarine na naftne derivate koji su bili predmet 161 pošiljke zahvaćene nepravilnostima, u ukupnom iznosu od 2 668 179 eura.
- 28 Društvo SI.LO.NE. podnijelo je tužbu protiv tog rješenja o plaćanju pred Commissioneom tributaria provinciale di Udine (Pokrajinska porezna komisija u Udineu, Italija) pozivajući se na članak 4. Zakonodavne uredbe br. 504/1995 koji predviđa oslobođenje od plaćanja trošarine u slučaju gubitka ili uništenja proizvoda zbog nepredvidivih okolnosti ili više sile.
- 29 Taj je sud presudom od 19. siječnja 2011. prihvatio tužbu društva SI.LO.NE.. Agencija za carine i monopole stoga je podnijela žalbu protiv te presude pred Commissioneom tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia (Okružni porezni sud regije Furlanija-Julijska krajina, Italija).
- 30 Presudom od 6. srpnja 2012. taj je sud preinačio navedenu presudu i prihvatio žalbu Agencije za carine i monopole.
- 31 Žalbeni sud istaknuo je da članak 4. Zakonodavne uredbe br. 504/1995 predviđa oslobođenje od poreza samo u slučaju gubitka ili uništenja trošarinske robe, a ne u slučaju, kao u ovom slučaju, nepravilnog izuzimanja ili otpuštanja iz sustava odgode plaćanja trošarine. Stoga je smatrao da je društvo SI.LO.NE. bilo dužno platiti trošarinu kojoj je predmetna roba podlijegala zbog njezina nepravilnog otpuštanja iz sustava odgode plaćanja trošarine, na temelju nacionalnog propisa o nepravilnom izuzimanju ili otpuštanju iz sustava odgode plaćanja trošarine.
- 32 Taj se sud u biti slaže sa stajalištem Agencije za carine i monopole u pogledu odgovornosti društva SI.LO.NE. za plaćanje poreza, primjećujući da je, kad je riječ o nezakonitom stavljanju u promet naftnih derivata, u sustavu odgode plaćanja trošarine, držatelj trošarinskog skladišta nužno odgovoran za izbjegnuto plaćanje trošarine i da nezakonito postupanje treće osobe nema utjecaja na prestanak te obveze, s obzirom na to da je odgovornost držatelja trošarinskog skladišta objektivna.
- 33 Društvo Shell Italia podnijelo je žalbu protiv te presude Corteu suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija), sudu koji je uputio zahtjev, tvrdeći, suprotno tomu, da u ovom slučaju treba primijeniti nacionalno zakonodavstvo o oslobođenju od plaćanja trošarine.
- 34 S obzirom na sudsku praksu Suda i vlastitu sudsku praksu, sud koji je uputio zahtjev pita se o dosegu članka 14. Direktive 92/12, a osobito u pogledu područja primjene pojmova „nepredvidive okolnosti” i „viša sila” u slučaju nezakonitog postupanja treće osobe koje kod navedenog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta može stvoriti legitimna i neskrivljena očekivanja.

- 35 Naime, s jedne strane, napominje kako se čini da se prvi smjer sudske prakse, na temelju mehanizma objektivne odgovornosti, orijentira na tvrdnju da nezakonito postupanje treće osobe ne oslobađa poreznog obveznika njegove porezne obveze. S druge strane, on smatra da postoji drugi smjer sudske prakse kojim se, naprotiv, želi potvrditi da nezakonito postupanje treće osobe može dovesti do oslobođenja poreznog obveznika od porezne obveze u slučajevima prijearare zbog krivotvorenja carinske dokumentacije kada je utvrđeno da držatelj trošarinskog skladišta koji je jamac nema nikakve veze s tom prijeararom, odnosno, kada je utvrđeno njegovo neskrivljeno očekivanje u pogledu pravilnog kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine.
- 36 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, na temelju presude od 24. ožujka 2022., TanQuid Polska (C-711/20, EU:C:2022:215) ne mogu se otkloniti dvojbe u pogledu tumačenja članka 14. Direktive 92/12 jer je u predmetu u kojem je donesena ta presuda primatelj mineralnih ulja koja su se kretala u sustavu odgode plaćanja trošarine tvrdio da ih nikad nije zaprimio, dok je u ovom predmetu primatelj proizvoda vratio primjerak br. 3 svakog od PTD-ova, čime je držatelja trošarinskog skladišta naveo da vjeruje kako su proizvodi stigli na predviđeno odredište.
- 37 U tim je okolnostima Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebali li članak 14. [stavak 1.] prvu rečenicu [Direktive Vijeća 92/12] tumačiti na način da je u slučaju nepravilnog otpuštanja trošarinske robe odgovornost držatelja trošarinskog skladišta koji jamči za plaćanje trošarine objektivna, bez ikakve mogućnosti oslobođenja od obveze te od plaćanja iznosa koji odgovaraju povezanim kaznama, također u slučaju u kojem navedeno otpuštanje ovisi o nezakonitom postupanju koje se isključivo može pripisati trećoj osobi, odnosno, može li se tumačiti na način da oslobođenje od plaćanja trošarine i povezanih kazni, kao slučaj nepredvidivih okolnosti ili više sile, treba priznati držatelju trošarinskog skladišta koji je jamac i koji ne samo da nema nikakve veze s nezakonitim postupanjem treće osobe nego ujedno ima legitimna i neskrivljena očekivanja u pogledu pravilnog kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine?”

O prethodnom pitanju

- 38 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 14. stavak 1. prvu rečenicu Direktive 92/12 tumačiti na način da se oslobođenje od plaćanja trošarine za gubitke koji su nastali u sustavu odgode plaćanja trošarine, koji su posljedica nepredvidivih okolnosti ili više sile, primjenjuje na držatelja trošarinskog skladišta koji je odgovoran za plaćanje trošarina u slučaju otpuštanja iz sustava odgode plaćanja trošarine zbog nezakonitog postupanja, kada držatelj trošarinskog skladišta nema nikakve veze s nezakonitim postupanjem, koje se može pripisati isključivo trećoj osobi, i kada ima legitimna očekivanja u pogledu pravilnog kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine.
- 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 (vidjeti, među ostalim, presudu od 24. veljače 2021., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 44. i navedenu sudsku praksu).

- 40 Oporezivi događaj u smislu Direktive 92/12 čine, u skladu s njezinim člankom 5. stavkom 1. prvom rečenicom, proizvodnja na području Unije trošarinske robe ili njezin uvoz na to područje.
- 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 nepravilno, iz sustava odgode plaćanja trošarine, definiranog u članku 4. točki (c) navedene direktive.
- 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. ožujka 2022., *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, t. 42. i navedena sudska praksa).
- 43 Takav uvjet dospijeca ispunjen je u slučaju kada su predmetni proizvodi, čak i nepravilno, otpušteni iz sustava odgode plaćanja trošarine, pri čemu se takvo otpuštanje, u skladu s člankom 6. stavkom 1. točkom (a) Direktive 92/12, mora smatrati puštanjem u potrošnju.
- 44 Stoga valja ispitati uvjete kojima članak 14. stavak 1. te direktive podvrgava pravo na oslobođenje od plaćanja trošarine kako bi se utvrdilo mogu li se ti uvjeti ispuniti u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku.
- 45 Članak 14. stavak 1. prva rečenica Direktive 92/12 predviđa da ovlaštenu držatelju trošarinskog skladišta ima pravo na oslobođenje od plaćanja trošarine za gubitke koji su nastali u sustavu odgode plaćanja trošarine, koji su posljedica nepredvidivih okolnosti ili više sile i koje su utvrdila tijela svake države članice.
- 46 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, izrazi odredbe prava Unije koja ne sadržava nikakvo izričito upućivanje na pravo država članica radi utvrđenja njezina smisla i dosega moraju se u pravilu autonomno i ujednačeno tumačiti u cijeloj Uniji, a to tumačenje mora biti utvrđeno u skladu s njihovim uobičajenim smislom u svakodnevnom govoru, uzimajući u obzir kontekst u kojem se koriste i ciljeve koji se žele postići propisom kojeg su oni dio (vidjeti u tom smislu presudu od 10. lipnja 2021., *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agent innocent)*, C-279/19, EU:C:2021:473, t. 23. i navedenu sudska praksu).
- 47 Iz teksta članka 14. stavka 1. prve rečenice Direktive 92/12 proizlazi da se držatelj trošarinskog skladišta oslobađa ako su ispunjena dva uvjeta. Naime, on mora utvrditi, kao prvo, postojanje „gubitka” do kojeg je došlo u sustavu odgode plaćanja trošarine i, kao drugo, da je taj „gubitak” posljedica nepredvidivih okolnosti ili više sile.
- 48 U skladu s uobičajenim značenjem pojma „gubitak” u svakodnevnom jeziku, gubitak koji je pretrpio ovlaštenu držatelju trošarinskog skladišta odnosi se na činjenicu da je u cijelosti ili djelomično lišen neke stvari koju je uživao ili držao. Iz toga slijedi da je „gubitak” u smislu članka 14. stavka 1. prve rečenice nestanak proizvoda tijekom njegove proizvodnje, prerade, skladištenja ili kretanja.
- 49 Budući da se oslobođenje predviđeno drugom rečenicom članka 14. stavka 1. Direktive 92/12 razlikuje od oslobođenja predviđenog u prvoj rečenici navedenog stavka, prvonavedeno oslobođenje ne može se široko tumačiti (vidjeti u tom smislu presudu od 18. prosinca 2007.,

Société Pipeline Méditerranée i Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, t. 43.). Osim toga, oslobođenje predviđeno člankom 14. stavkom 1. prvom rečenicom Direktive 92/12 za gubitke zbog nepredvidivih okolnosti ili više sile predstavlja odstupanje od općeg pravila koje se stoga mora usko tumačiti (vidjeti u tom smislu presudu od 18. prosinca 2007., Société Pipeline Méditerranée i Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, t. 30.).

- 50 Stoga, nestanak proizvoda koji se nalazi u sustavu odgode plaćanja trošarine može značiti samo materijalnu nemogućnost da se taj proizvod pusti u potrošnju, pa čak i da uđe u trgovački krug Unije.
- 51 Proizvod koji se, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, nepravilno otpušta iz sustava odgode plaćanja trošarine ipak ostaje na tržištu Unije.
- 52 Prema tome, takvo nepravilno otpuštanje trošarinske robe iz sustava odgode plaćanja trošarine ne može ispuniti prvi od dvaju kumulativnih uvjeta navedenih u točki 47. ove presude kako bi se ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta odobrilo oslobođenje od plaćanja trošarine.
- 53 Stoga, u nedostatku „gubitka”, oslobođenje od plaćanja trošarine na temelju članka 14. stavka 1. prve rečenice Direktive 92/12 ne može se odobriti ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta u slučaju nepravilnog otpuštanja iz sustava odgode plaćanja trošarine čak i ako to otpuštanje proizlazi iz nezakonitog postupanja, koje se može pripisati isključivo trećoj osobi, i ako taj držatelj trošarinskog skladišta ima legitimno očekivanje u pogledu pravilnog kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine.
- 54 Tumačenje te odredbe potkrijepljeno je kontekstom u kojem se nalazi Direktiva 92/12 i njezinim ciljevima.
- 55 Konkretno, iz strukture Direktive 92/12, a osobito iz njezina članka 13., članka 15. stavaka 3. i 4. kao i članka 20. stavka 1., proizlazi da je zakonodavac u okviru postupka kretanja trošarinske robe koja je stavljena u sustav odgode ključnu ulogu povjerio ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta (presuda od 2. lipnja 2016., Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, t. 31.).
- 56 Taj držatelj trošarinskog skladišta, u svojstvu fizičke ili pravne osobe ovlaštene od nadležnih tijela države članice da proizvodi, prerađuje, skladišti, prima i otprema trošarinsku robu u sustav odgode plaćanja trošarine pri obavljanju svoje profesionalne djelatnosti, dužan je, slijedom toga, platiti trošarine ako je tijekom kretanja tih proizvoda počinjena nepravilnost ili povreda koja dovodi do obveze obračunavanja trošarine. 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.).
- 57 Osim toga, kao što to proizlazi iz prve i četvrte uvodne izjave Direktive 92/12, jedan od njezinih ciljeva jest osigurati da obveza obračuna trošarina bude jednaka u svim državama članicama s ciljem pravilnog funkcioniranja unutarnjeg tržišta, koje uključuje slobodno kretanje robe, uključujući trošarinsku robu. Osim toga, među tim ciljevima također se nalazi borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlorabe (vidjeti u tom smislu presudu od 10. lipnja 2021., Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Neduzni posrednik), C-279/19, EU:C:2021:473, t. 31.).

- 58 Međutim, tumačenje pojma „gubitak” u smislu članka 14. stavka 1. prve rečenice te direktive koje uključuje nepravilno otpuštanje trošarinske robe iz sustava odgode plaćanja trošarine ne bi bilo u skladu s ciljevima navedenima u prethodnoj točki ove presude. Naime, s jedne strane, takvo bi tumačenje oslabilo objektivnu narav odgovornosti koja je tom direktivom dodijeljena držatelju trošarinskog skladišta u okviru sustava odgode plaćanja trošarine i, prema tome, njegovu središnju ulogu da osigura obvezu obračunavanja trošarina i, u konačnici, slobodno kretanje trošarinske robe. S druge strane, takvo oslabljenje također bi ugrozilo cilj borbe protiv utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporaba time što bi u praksi otežalo naplatu trošarina od takvog držatelja trošarinskog skladišta u slučaju nepravilnosti ili povrede (vidjeti u tom smislu presudu od 10. lipnja 2021., *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Neduzni posrednik)*, C-279/19, EU:C:2021:473, t. 34.).
- 59 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 14. stavak 1. prvu rečenicu Direktive 92/12 treba tumačiti na način da se oslobođenje od plaćanja trošarine koje je njime predviđeno ne primjenjuje na držatelja trošarinskog skladišta koji je odgovoran za plaćanje trošarina u slučaju otpuštanja iz sustava odgode plaćanja trošarine zbog nezakonitog postupanja, čak i kada držatelj trošarinskog skladišta nema nikakve veze s nezakonitim postupanjem, koje se može pripisati isključivo trećoj osobi, i kada ima legitimna očekivanja u pogledu pravilnog kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine.

Troškovi

- 60 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:

Članak 14. stavak 1. prvu rečenicu Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za trošarinsku robu te o držanju, kretanju i praćenju takve robe treba tumačiti na način da se:

oslobođenje od plaćanja trošarine koje je njime predviđeno ne primjenjuje na držatelja trošarinskog skladišta koji je odgovoran za plaćanje trošarina u slučaju otpuštanja iz sustava odgode plaćanja trošarine zbog nezakonitog postupanja, čak i kada držatelj trošarinskog skladišta nema nikakve veze s nezakonitim postupanjem, koje se može pripisati isključivo trećoj osobi, i kada ima legitimna očekivanja u pogledu pravilnog kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine.

Potpisi