



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

25. travnja 2024.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje energenata i električne energije – Direktiva 2003/96/EZ – Oporezivanje u skladu s načelom stvarne uporabe tih proizvoda – Prilog I. – Najniže razine oporezivanja primjenjive na energente predviđene tom direktivom – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (a) – Oporezivi događaj – Članak 63. – Obveza obračuna PDV-a – Članak 78. stavak 1. točka (a) – Oporezivi iznos – Ponovno unošenje energenata u trošarinsko skladište – Uvjeti propisani nacionalnim pravom – Dodatna trošarina i dodatni PDV primijenjeni kao sankcija zbog nepoštovanja tih uvjeta – Načelo proporcionalnosti”

U predmetu C-657/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunalul Prahova (Viši sud u Prahovi, Rumunjska), odlukom od 29. ožujka 2022., koju je Sud zaprimio 18. listopada 2022., u postupku

**SC Bitulpetroleum Serv SRL**

protiv

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,**

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: N. Piçarra (izvjestitelj), predsjednik vijeća, N. Jääskinen i M. Gavalec, suci,

nezavisni odvjetnik: J. Richard de la Tour,

tajnik: R. Șereș, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 9. studenoga 2023.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za rumunjsku vladu, E. Gane i A. Rotăreanu, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i F. Moro, u svojstvu agenata,

\* Jezik postupka: rumunjski

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 2. stavka 3., članka 5. i članka 21. stavka 1. Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije (SL 2003., L 283, str. 51.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 112. i ispravak SL 2019., L 33, str. 37.), članka 2., 250. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1. i ispravci SL 2018., L 125, str. 15., SL 2018., L 225, str. 1., SL 2018., L 225, str. 1., SL 2018., L 329, str. 53., SL 2019., L 245, str. 9., SL 2019., L 289, str. 59. i SL 2020., L 191, str. 5.) kao i načelâ proporcionalnosti i neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV).
- 2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između društva SC Bitulpetroleum Serv SRL (u daljnjem tekstu: Bitulpetroleum) i Administratiije Județeană a Finanțelor Publice Prahova – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (Okružna uprava za javne financije u Prahovi – Glavna regionalna uprava za javne financije u Ploieștiju, Rumunjska) u vezi s dodatnim trošarinama i PDV-om čije je plaćanje to tijelo naložilo društvu Bitulpetroleum kao sankciju zbog nepoštovanja uvjeta koji se primjenjuju u slučaju ponovnog unošenja u trošarinsko skladište energenta kojim trguje to društvo.

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

##### *Direktiva 2003/96*

- 3 Uvodne izjave 3., 9., 17. i 18. Direktive 2003/96 glase:  
  
„(3) Pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta i ostvarivanje ciljeva ostalih politika Zajednice zahtijeva da se na razini Zajednice utvrde najniže razine oporezivanja većine energenata, uključujući električnu energiju, prirodni plin i ugljen.  
  
[...]  
  
(9) Državama članicama treba omogućiti potrebnu fleksibilnost u definiranju i provedbi politike koja odgovara njihovim nacionalnim okolnostima.  
  
[...]  
  
(17) Potrebno je utvrditi različite najniže razine oporezivanja Zajednice u skladu s korištenjem energenata i električne energije.

(18) Energenti koji se koriste kao gorivo za određene industrijske ili komercijalne potrebe, kao i oni koji se koriste kao loživo ulje obično se oporezuju nižim stopama nego energenti koji se koriste kao pogonsko gorivo.

[...]

4 U članku 4. stavku 2. te direktive navedeno je da za potrebe te direktive, „razina oporezivanja znači ukupno opterećenje u vezi sa svim neizravnim porezima (osim PDV-a) koji se izračunavaju izravno ili neizravno po količini energenta ili električne energije u trenutku puštanja u slobodnu potrošnju”.

5 U Prilogu I. tablicama A, B i C navedene direktive utvrđuju se najniže razine oporezivanja koje se primjenjuju na „pogonska goriva”, na „pogonska goriva koja se koriste za potrebe predviđene u članku 8. stavku 2.” te direktive i na „goriva za ogrjev i električnu energiju”. Na plinsko ulje koje se upotrebljava kao pogonsko gorivo primjenjuje se najniža razina oporezivanja od 330 eura za 1 000 l i 21 eura za 1 000 l, ako se upotrebljava kao pogonsko gorivo za određene industrijske i komercijalne potrebe. Kad se koristi kao loživo ulje, na plinsko ulje primjenjuje se najniža razina oporezivanja od 21 eura za 1 000 l. Najniža razina oporezivanja koja se primjenjuje na „teško loživo ulje” namijenjeno za uporabu kao pogonsko gorivo iznosi 15 eura za 1 000 kg.

#### *Direktiva 2006/112*

6 U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive 2006/112:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]

7 Članak 63. te direktive propisuje:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

8 Članak 78. navedene direktive propisuje:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike:

(a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV;

[...]

## **Rumunjsko pravo**

- 9 Člankom 425. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 – Porezni zakonik) od 8. rujna 2015. (*Monitorul Oficial al României*, dio I, br. 688. od 10. rujna 2015.) (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik) propisano je:

„1. Energenti iz članka 355. stavka 3. točke (g) [loživo ulje] ili slični proizvodi u pogledu stope trošarine mogu se pustiti u potrošnju, držati izvan trošarinskog skladišta, prevoziti čak i unutar sustava odgode plaćanja trošarine, upotrebljavati, nuditi na prodaju ili prodavati na državnom području Rumunjske isključivo ako su označeni i obojeni [...]

2. Odredbe stavka 1. ne primjenjuju se na energente iz članka 355. stavka 3. točke (g) [loživo ulje] ili slične proizvode u pogledu stope trošarine:

[...]

(d) u pogledu kojih njihov posjednik može dokazati da je za njih u državni proračun uplaćena [trošarina] po stopi jednakoj onoj za plinsko ulje [...].”

- 10 Članak 427. tog zakonika u stavku 7. propisuje:

„Za energente iz članka 355. stavka 3. točke (g) [loživo ulje] ili slične proizvode u pogledu stope trošarine koji su pušteni u potrošnju, koji se drže izvan trošarinskog skladišta, prevoze čak i unutar sustava odgode plaćanja trošarine, upotrebljavaju, nude na prodaju ili prodaju na državnom području Rumunjske, a nisu označeni i obojeni ili su nepropisno označeni i obojeni te u slučaju da gospodarski subjekti ne ispunjavaju obveze u vezi s načinima i postupcima poreznog nadzora koje su utvrđene postupovnim pravilima, plaća se trošarina koja je po stopi jednaka onoj na plinsko ulje.”

## **Glavni postupak i prethodna pitanja**

- 11 Bitulpetroleum je društvo s ograničenom odgovornošću osnovano u skladu s rumunjskim pravom koje obavlja djelatnost proizvodnje i trgovine na veliko krutim, tekućim i plinovitim gorivima i proizvodima koji se dobivaju od njih. Ono posjeduje odobrenje za trošarinsko skladište koje vrijedi do 1. listopada 2018.
- 12 Prilikom poreznog nadzora na nasumičnom uzorku koji se osobito odnosio na razdoblje između lipnja 2014. do prosinca 2017., *Inspectia fiscală* (Porezna inspekcija, Rumunjska) utvrdila je da je Bitulpetroleum sastavio potvrde o primitku i „stornirane” račune koji se odnose na energent namijenjen uporabi kao gorivo za ogrjev koji su njegovi kupci vratili u trošarinsko skladište u ukupnoj količini od 238 383 kg, u kojima nije bila nikakva naznaka o označivanju ili bojenju tog proizvoda. Porezni inspektorat također je utvrdio da Bitulpetroleum, protivno primjenjivom sustavu carinskog nadzora, nije pisanim putem obavijestio *Autoritatea vamală* (carinsko tijelo, Rumunjska) o ponovnom unošenju navedenog proizvoda u trošarinsko skladište, u kojem je ostao sve do prodaje drugim kupcima.
- 13 Dana 7. kolovoza 2020., nakon tog poreznog nadzora, porezna inspekcija izdala je porezno rješenje kojim je društvu Bitulpetroleum naložila plaćanje iznosa od 310 309 rumunjskih leua (RON) (63 146 eura) na temelju dodatne trošarine i iznosa od 65 901 rumunjskih leua (13 410 eura) na temelju dodatnog PDV-a.

- 14 Društvo Bitulpetroleum podnijelo je Tribunalulu Prahova (Viši sud u Prahovi, Rumunjska), koji je sud koji je uputio zahtjev, tužbu za poništenje tog poreznog rješenja, ističući, s jedne strane, da je predmetni energent isporučen kupcima zajedno s dokazom o njegovom označavanju i bojenju te plaćanju trošarine kao i, s druge strane, da je taj proizvod bio vraćen u trošarinsko skladište zbog problema s kvalitetom ili zbog neusklađenosti s toplinskim instalacijama kupaca.
- 15 Usto, Društvo Bitulpetroleum tvrdi da nije zatražilo povrat trošarine prilikom ponovnog unošenja dotičnog energenta u trošarinsko skladište jer cilj tog ponovnog unošenja nisu bili popravak, recikliranje ili uništenje tog proizvoda, nego kasnija prodaja navedenog proizvoda. Tvrdi da se ono stoga ne nalazi ni u jednoj od situacija za koje je Poreznim zakonikom propisano da je carinskom tijelu potrebno poslati obavijest o ponovnom unošenju energenata. Tvrdi da je porezna inspekcija, s jedne strane, pogrešno izjednačila nepostojanje takve obavijesti s držanjem, prijevozom i prodajom energenata bez označavanja, bojenja i plaćanja trošarine i, s druge strane, da je na dotični energent pogrešno primijenila višu stopu trošarine koja je predviđena za plinsko ulje namijenjeno za uporabu kao pogonsko gorivo.
- 16 U tim je okolnostima Tribunalul Prahova (Viši sud u Prahovi) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Jesu li u suprotnosti s načelom proporcionalnosti te člankom 2. stavkom 3., člankom 5. i člankom 21. stavkom 1. Direktive [2003/96] nacionalne odredbe i prakse, poput onih o kojima je riječ u predmetnom slučaju, na temelju kojih ponovno unošenje goriva za ogrjev (loživo ulje) u trošarinsko skladište, bez carinske provjere, [predstavlja] navodnu povredu postupka carinskog skladištenja [koja] opravdava primjenu trošarine po stopi utvrđenoj za plinsko ulje, odnosno gorivo [čiji je iznos trošarine] 21 puta veći od one koja se [naplaćuje] na loživo ulje?
2. Jesu li u suprotnosti s načelom proporcionalnosti, načelom neutralnosti PDV-a te člancima 2., 250. i 273. Direktive [2006/112] nacionalne odredbe i prakse, poput onih o kojima je riječ u predmetnom slučaju, u skladu s kojima se PDV-om oporezuju iznosi koje je porezna uprava utvrdila kao dodatnu trošarinu na plinsko ulje kao sankciju za povredu [postupka carinskog nadzora koju je porezni obveznik počinio] ponovnim unošenjem u skladište energenata, i to 'loživog ulja', koje su kupci odbili, za koje je trošarina već plaćena i koji su nepromijenjenom stanju [skladišteni] do pronalaska novog kupca?"

## O prethodnim pitanjima

### *Dopuštenost*

- 17 Rumunjska vlada osporava dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku jer sud koji je uputio zahtjev, protivno članku 94. Poslovnika Suda, ne navodi ni razloge koji su ga naveli na to da uputi prethodna pitanja, ni one zbog kojih smatra da se odredbe prava Unije koje navodi primjenjuju u glavnom postupku. Kad je, konkretno, riječ o drugom pitanju, ta vlada smatra da odredbe Direktive 2006/112 koje navodi sud koji je uputio zahtjev nisu relevantne za odgovor na to pitanje.
- 18 U skladu s člankom 94. Poslovnika, svaki zahtjev za prethodnu odluku sadržava „sažeti prikaz predmeta spora i relevantne činjenice kako ih je utvrdio sud koji je uputio zahtjev ili barem prikaz činjeničnih okolnosti na kojima se temelje pitanja”, „sadržaj nacionalnih odredaba koje se mogu primijeniti u predmetu i, po potrebi, relevantnu nacionalnu sudsku praksu” te „prikaz

razloga koji su naveli sud koji je uputio zahtjev da se zapita o tumačenju ili valjanosti određenih odredaba prava Unije, kao i pojašnjenje veze koja po mišljenju tog suda postoji između tih odredaba i nacionalnog zakonodavstva primjenjivog u glavnom postupku”.

- 19 U tom pogledu valja utvrditi da se u zahtjevu za prethodnu odluku iznosi činjenični okvir koji je doveo do glavnog postupka, kako ga je utvrdio sud koji je uputio zahtjev i navode se nacionalne odredbe koje se mogu primijeniti u tom sporu. Isto vrijedi i za vezu koja po mišljenju tog suda postoji između pitanja upućenih Sudu i predmeta navedenog spora. Iako ta veza nije samostalno navedena u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, ona proizlazi iz potonje odluke promatrane kao cjeline.
- 20 Osim toga, uzimajući u obzir pretpostavku relevantnosti koju uživaju pitanja koja se odnose na pravo Unije, okolnost da sve odredbe prava Unije navedene u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje u pogledu drugog pitanja nisu, ovisno o slučaju, primjenjive u glavnom postupku ili da se u toj odluci ne spominju određene odredbe tog prava koje su nužne za davanje korisnog odgovora sudu koji je uputio zahtjev, ne odnosi se na dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku, već ulazi u meritum postavljenih prethodnih pitanja (vidjeti u tom smislu presudu od 7. ožujka 2024., Roheline Kogukond i dr., C-234/22, EU:C:2024:211, t. 27. i navedenu sudsku praksu).
- 21 S obzirom na prethodno navedene razloge, valja zaključiti da zahtjev za prethodnu odluku ispunjava zahtjeve iz članka 94. Poslovnika. Iz toga proizlazi da su prethodna pitanja dopuštena.

## ***Meritum***

### *Prvo pitanje*

- 22 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2003/96 i načelo proporcionalnosti tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe ili prakse na temelju kojih – u slučaju ponovnog unošenja energenata namijenjenih za uporabu kao gorivo za ogrjev u trošarinsko skladište radi njihove kasnije prodaje – neobavještavanje nadležnog tijela o tom ponovnom unošenju kao i nepostojanje, u potvrdama o primitku i storniranim računima koji se odnose na te proizvode, naznaka koje se odnose na označavanje i bojenje navedenih proizvoda, dovode do toga da se na te iste proizvode, kao sankciju zbog nepoštovanja tih uvjeta, neovisno o njihovoj stvarnoj uporabi, primijeni viša stopa trošarine koja je predviđena za plinsko ulje namijenjeno za uporabu kao pogonsko gorivo.
- 23 U tom pogledu, potrebno je podsjetiti na to da se i opća struktura i svrha Direktive 2003/96 temelje na načelu prema kojem se energenti oporezuju s obzirom na svoju stvarnu uporabu, uzimajući u obzir, među ostalim, jasnu razliku, navedenu u uvodnim izjavama 17. i 18. te direktive, između pogonskih goriva i goriva za ogrjev, na kojoj se ona temelji. Usto, definicija „razine oporezivanja energenata”, u smislu članka 4. stavka 2. navedene direktive, ovisno o tome koriste li se kao pogonska goriva ili gorivo za ogrjev, doprinosi pravilnom funkcioniranju jedinstvenog tržišta, a riječ je o svrsi koja je navedena u uvodnoj izjavi 3. te direktive, omogućujući isključivanje eventualnih narušavanja tržišnog natjecanja između energenata koji se koriste u iste svrhe (vidjeti u tom smislu presude od 2. lipnja 2016., ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, t. 31. do 33. i od 7. studenoga 2019., Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

- 24 Osim toga, s obzirom na to da se Direktivom 2003/96 ne propisuju posebni mehanizmi nadzora stvarne uporabe energenata ni mjere za borbu protiv utaje poreza povezane s uporabom tih proizvoda, države članice, kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 9. te direktive, moraju predvidjeti takve mehanizme i takve mjere, uključujući sankcije zbog nepoštovanja uvjeta propisanih u tu svrhu, koji odgovaraju nacionalnim okolnostima, u skladu s pravom Unije i njegovim općim načelima, uključujući načelo proporcionalnosti. Međutim, margina prosudbe kojom raspolažu države članice ne može dovesti u pitanje načelo prema kojem se energenti oporezuju s obzirom na svoju stvarnu uporabu (vidjeti u tom smislu presudu od 7. studenoga 2019., Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, t. 52. i 53. te navedenu sudsku praksu).
- 25 U ovom slučaju, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je porezno tijelo – zbog toga što, s jedne strane, nadležno carinsko tijelo nije bilo obaviješteno o ponovnom unošenju energenta namijenjenog za uporabu kao gorivo za ogrjev (loživo ulje) u trošarinsko skladište i, s druge strane, zbog toga što u potvrdama o primitku i storniranim računima koji se odnose na taj proizvod nisu navedene naznake o označavanju i bojenju – izjednačilo te propuste s držanjem, prijevozom i prodajom energenta bez oznake i boje te na taj proizvod, na temelju nacionalnog prava, kao sankciju primijenilo stopu trošarine predviđenu za plinsko ulje namijenjeno uporabi kao pogonsko gorivo.
- 26 Rumunjska vlada u svojim pisanim očitovanjima tvrdi da i obveza obavještavanja o ponovnom unošenju energenata u trošarinsko skladište kao i obveza označavanja i bojenja tih proizvoda imaju za cilj spriječiti izbjegavanje plaćanje poreza i utaju poreza, kako bi se izbjeglo to da se uporaba takvih proizvoda kao pogonskog goriva podvrgne plaćanju nižih stopa trošarine predviđenih za goriva za ogrjev, dok bi više stope trebalo primijeniti kad se isti energenti stvarno upotrebljavaju kao pogonsko gorivo. Ta se vlada na raspravi također pozvala na razloge nacionalne porezne politike kako bi opravdala veće oporezivanje plinskog ulja.
- 27 Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev, koji je nacionalno pravo dužan u najvećoj mogućoj mjeri tumačiti u skladu s pravom Unije, da odluči mogu li se odredbe nacionalnog prava koje se primjenjuju u ovom slučaju, a da to pritom ne dovede do *contra legem* tumačenja tih odredbi (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2021., technoRent International i dr., C-844/19, EU:C:2021:378, t. 54. kao i navedenu sudsku praksu), tumačiti u skladu s općom strukturom i svrhom Direktive 2003/96, na način da prethodno nepostojanje obavijesti o ponovnom unošenju u trošarinsko skladište energenta o kojem je riječ u glavnom postupku, kako bi se njime kasnije trgovalo, te izostanak naznaka, u potvrdama o primitku i storniranim računima koji se odnose na taj proizvod, koje se odnose na njegovo označavanje i bojenje, dovode do toga da se na navedeni proizvod primijeni stopa trošarine predviđena za plinsko ulje namijenjeno uporabi kao pogonsko gorivo, isključivo onda kad je dotični energent stvarno namijenjen za uporabu kao pogonsko gorivo. Naime, navedene odredbe ne mogu dovesti do toga da se energent oporezuje na način koji ne odgovara njegovoj stvarnoj uporabi (vidjeti u tom smislu presudu od 7. studenoga 2019., Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, t. 53.).
- 28 U svakom slučaju, čak i pod pretpostavkom da se dotične odredbe nacionalnog prava mogu tumačiti u skladu s općom strukturom i svrhom Direktive 2003/96, na način da su te odredbe u skladu s načelom oporezivanja energenata s obzirom na njihovu stvarnu uporabu, valja ocijeniti je li dotična sankcija u skladu s načelom proporcionalnosti. Ono kao opće načelo prava Unije državama članicama nalaže da se koriste sredstvima koja, iako omogućuju učinkovito ostvarivanje cilja nacionalnog propisa, u najmanjoj mogućoj mjeri utječu na načela utvrđena dotičnim zakonodavstvom Unije (presuda od 22. prosinca 2022., Shell Deutschland Oil,

C-553/21, EU:C:2022:1030, t. 32.) i protive mu se odredbe i prakse nacionalnog prava koje prekoračuju ono što je nužno za sprečavanje utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza u području trošarina (vidjeti u tom smislu presudu od 7. studenoga 2019., Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, t. 58.).

- 29 Nacionalni sudovi moraju osobito uzeti u obzir narav i težinu povrede koja se tom sankcijom želi kazniti kao i načine određivanja njezina iznosa (vidjeti, u tom smislu, presudu od 2. lipnja 2016., ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, t. 40.).
- 30 U tom pogledu valja istaknuti da činjenica da se na energent poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku primjenjuje viša stopa trošarine koja se naplaćuje na plinsko ulje namijenjeno uporabi kao pogonsko gorivo, kao sankcija zbog nepoštovanja formalnih uvjeta navedenih u točki 25. ove presude, i koja, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, dovodi do oporezivanja tog energenta 21 puta višom trošarinom, a pritom dotičnom gospodarskom subjektu ne omogućuje dokazivanje stvarne uporabe tog energenta, prekoračuje ono što je nužno za sprečavanje utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza.
- 31 S obzirom na sve prethodno navedene razloge, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu 2003/96 i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe ili prakse na temelju kojih – u slučaju ponovnog unošenja energenata namijenjenih za uporabu kao gorivo za ogrjev u trošarinsko skladište radi njihove kasnije prodaje – neobavješćavanje nadležnog tijela o tom ponovnom unošenju kao i nepostojanje, u potvrdama o primitku i storniranim računima koji se odnose na te proizvode, naznaka koje se odnose na označavanje i bojenje navedenih proizvoda, dovode do toga da se na te iste proizvode, kao sankciju zbog nepoštovanja tih uvjeta, neovisno o njihovoj stvarnoj uporabi, primijeni viša stopa trošarine koja je predviđena za plinsko ulje namijenjeno za uporabu kao pogonsko gorivo.

### *Drugo pitanje*

- 32 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 2. stavak 1. točku (a), članak 63. i članak 78. stavak 1. točku (a) Direktive 2006/112 tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe ili prakse na temelju kojih se, u slučaju ponovnog unošenja energenata namijenjenih za uporabu kao gorivo za ogrjev u trošarinsko skladište, PDV plaća na iznos koji je porezno tijelo utvrdilo kao dodatnu trošarinu zbog toga što je na navedene proizvode primijenjena stopa trošarine predviđena za plinsko ulje namijenjeno za uporabu kao pogonsko gorivo.
- 33 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2006/112, PDV-u podliježe isporuka robe u zamjenu za plaćanje koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice.
- 34 Na temelju članka 63. te direktive, obveza obračuna PDV-a nastaje po isporuci robe ili usluga, odnosno prilikom izvršenja transakcije o kojoj je riječ, neovisno o tome je li naknada koja se duguje za tu transakciju već plaćena (presuda od 28. listopada 2021., X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Niz plaćanja), C-324/20, EU:C:2021:880, t. 54. i navedena sudska praksa).
- 35 U skladu s člankom 78. prvim stavkom točkom (a) navedene direktive porezi, carine, prelevmani i davanja, isključujući sam PDV, uključeni su u oporezivi iznos. Kako bi ti porezi, carine, prelevmani i davanja spadali pod oporezivi iznos PDV-a, iako ne predstavljaju dodanu vrijednost i nisu novčana naknada za isporuku dobara, oni moraju predstavljati izravnu vezu s tom isporukom.

Pitanje podudara li se oporezivi događaj navedenih poreza, carina, prelevmana i davanja s onim koji uzrokuje obvezu obračuna PDV-a odlučujući je čimbenik za utvrđivanje postojanja takve veze (vidjeti u tom smislu presude od 22. prosinca 2010., Komisija/Austrija, C-433/09, EU:C:2010:817, t. 34. i od 11. lipnja 2015., Lisboagás GDL, C-256/14, EU:C:2015:387, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

- 36 U ovom slučaju, iako je člankom 78. prvim stavkom, točkom (a) Direktive 2006/112 propisano da je dodatna trošarina primijenjena na društvo Bitulpetroleum *a priori* uključena u oporeziv iznos PDV-a, takvo uključivanje može se provesti samo ako je taj dodatak, poput trošarine koja je njime povećana, osobito u skladu s načelom oporezivanja energenata s obzirom na njihovu stvarnu uporabu, koje proizlazi iz opće strukture i svrhe Direktive 2003/96. U tim okolnostima, na temelju članka 2. stavka 1. točke (a) i članka 63. Direktive 2006/112, dodatni PDV, izračunat na temelju te dodatne trošarine treba platiti i obračunava se tek prilikom oporezive transakcije koja se sastoji od isporuke dotičnog energenta radi njegove upotrebe kao pogonskog goriva.
- 37 S obzirom na sve prethodno navedene razloge, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 2. stavak 1. točku (a), članak 63. i članak 78. stavak 1. točku (a) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe ili prakse na temelju kojih se, u slučaju ponovnog unošenja energenata namijenjenih za uporabu kao gorivo za ogrjev u trošarinsko skladište, PDV plaća na iznos koji je porezno tijelo utvrdilo kao dodatnu trošarinu zbog toga što je na navedene proizvode primijenjena stopa trošarine predviđena za plinsko ulje namijenjeno za uporabu kao pogonsko gorivo, osim ako se provede oporeziva transakcija koja se sastoji od isporuke dotičnog energenta radi njegove uporabe kao pogonskog goriva.

## **Troškovi**

- 38 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 (osmo vijeće) odlučuje:

### **1. Direktivu Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije i načelo proporcionalnosti**

**treba tumačiti na način da im se:**

**protive nacionalne odredbe ili prakse na temelju kojih – u slučaju ponovnog unošenja energenata namijenjenih za uporabu kao gorivo za ogrjev u trošarinsko skladište radi njihove kasnije prodaje – neobavješćavanje nadležnog tijela o tom ponovnom unošenju kao i nepostojanje, u potvrdama o primitku i storniranim računima koji se odnose na te proizvode, naznaka koje se odnose na označavanje i bojenje navedenih proizvoda, dovode do toga da se na te iste proizvode, kao sankciju zbog nepoštovanja tih uvjeta, neovisno o njihovoj stvarnoj uporabi, primijeni viša stopa trošarine koja je predviđena za plinsko ulje namijenjeno za uporabu kao pogonsko gorivo.**

### **2. Članak 2. stavak 1. točku (a), članak 63. i članak 78. stavak 1. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost**

**treba tumačiti na način da im se:**

**protive nacionalne odredbe ili prakse na temelju kojih se, u slučaju ponovnog unošenja energenata namijenjenih za uporabu kao gorivo za ogrjev u trošarinsko skladište, porez na dodanu vrijednost plaća na iznos koji je porezno tijelo utvrdilo kao dodatnu trošarinu zbog toga što je na navedene proizvode primijenjena stopa trošarine predviđena za plinsko ulje namijenjeno za uporabu kao pogonsko gorivo, osim ako se provede oporeziva transakcija koja se sastoji od isporuke dotičnog energenta radi njegove uporabe kao pogonskog goriva.**

Potpisi