



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

3. srpnja 2014. \*

„Oporezivanje – Direktiva 92/12/EEZ – Članci 7. do 9. – Opći aranžmani za trošarinsku robu – Roba puštena u potrošnju u jednoj državi članici i držana u drugoj državi članici u komercijalne svrhe – Obračunavanje trošarine od držatelja te robe koji ju je nabavio u državi članici odredišta – Nabava po okončanju postupka uvoza“

U predmetu C-165/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio le Bundesfinanzhof (Njemačka), odlukom od 12. prosinca 2012., koju je Sud zaprimio 3. travnja 2013., u postupku

**Stanislav Gross**

protiv

**Hauptzollamt Braunschweig,**

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednik vijeća, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (izvjestitelj), J.-C. Bonichot i A. Arabadžiev, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Europsku komisiju, W. Mölls i C. Barslev, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon saslušanja nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

\* Jezik postupka: njemački

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 7. i 9. Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama, te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL L 76, str. 1.) [neslužbeni prijevod], kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 92/108/EEZ od 14. prosinca 1992. (SL L 390, str. 124., u daljnjem tekstu: Direktiva 92/12).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između S. Grossa i Hauptzollamta Braunschweig (glavnog carinskog ureda u Braunschweigu) zbog odluke potonjeg kojom se tužitelju u glavnom postupku nalaže plaćanje trošarine na duhanske proizvode.

### Pravni okvir

#### *Direktiva 92/12*

- 3 Uvodne izjave 5. i 6. Direktive 92/12 glase:

„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 one u kojoj je roba puštena u potrošnju dovodi do obračunavanja trošarine u toj drugoj državi članici;

budući da se na trošarinsku robu koju su nabavile fizičke osobe za vlastitu uporabu i koju su same prevezle trošarina mora obračunati u državi članici u kojoj je ta roba nabavljena“ [neslužbeni prijevod].

- 4 Članak 6. te direktive propisuje:

„1. Obveza obračunavanja 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.

Puštanje u potrošnju trošarinske robe znači:

- (a) otpuštanje trošarinske robe, uključujući nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine;
- (b) proizvodnju trošarinske robe, uključujući nepravilnu proizvodnju, izvan sustava odgode plaćanja trošarine;
- (c) uvoz trošarinske robe, uključujući nepravilni uvoz, kada trošarinska roba odmah nakon uvoza nije stavljena u sustav odgode plaćanja trošarine.

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

- 5 Članak 7. stavci 1. do 3. spomenute direktive propisuju:

„1. Kada se trošarinska roba koja je već puštena u potrošnju u jednoj državi članici drži u komercijalne svrhe u drugoj državi članici, trošarina se ubire u državi članici u kojoj se ta roba drži.

2. U tu svrhu, ne dovodeći u pitanje članak 6., kada je roba koja je već puštena u potrošnju u skladu s člankom 6. u jednoj državi članici isporučena ili namijenjena isporuci u drugu državu članicu ili korištena u drugoj državi članici za potrebe gospodarskog subjekta koji samostalno obavlja gospodarsku djelatnost ili za potrebe subjekta javnog prava, trošarina se obračunava u toj drugoj državi članici.

3. Ovisno o okolnostima slučaja, trošarinski obveznik je osoba koja obavlja isporuku, koja drži robu namijenjenu isporuci ili osoba koja prima robu za korištenje u državi članici različitoj od one u kojoj je roba već puštena u potrošnju ili relevantni gospodarski subjekt ili subjekt javnog prava.“ [neslužbeni prijevod]

6 Članak 8. Direktive 92/12/EEZ određuje:

„Za trošarinsku robu koju nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i koju su same prevezle načelo koje uređuje unutarnje tržište određuje da se trošarina ubire u državi članici u kojoj je roba nabavljena.“ [neslužbeni prijevod]

7 Članak 9. stavci 1. i 2. te direktive propisuju:

„1. Ne dovodeći u pitanje članke 6., 7. i 8., obveza obračunavanja trošarine nastaje kada se roba koja je puštena u potrošnju u jednoj državi članici drži u komercijalne svrhe u drugoj državi članici.

U tom slučaju, trošarina se plaća u državi članici na čijem se području roba nalazi i njezin obveznik je držatelj robe.

2. Kako bi utvrdile da je roba iz članka 8. namijenjena za komercijalne svrhe, države članice moraju, među ostalim, uzeti u obzir sljedeće:

- komercijalni status držatelja robe i njegove razloge za njezino držanje,
- mjesto gdje se ta roba nalazi ili, prema potrebi, korišteni način prijevoza,
- svu dokumentaciju u vezi s robom,
- vrstu robe,
- količinu robe.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

#### *Nacionalni propisi*

8 Članak 12. stavak 1. Zakona o porezu na duhan (Tabaksteuergesetz) od 31. kolovoza 1994., u svojoj verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: TabStG), određuje:

„Za duhanske proizvode porez se plaća uporabom fiskalnih markica. Uporaba fiskalnih markica uključuje njihovo poništavanje i lijepljenje na pojedinačne pakete. Fiskalne markice moraju se upotrijebiti kada nastupi obveza obračunavanja poreza.“

9 Članak 19. TabStG-a određuje:

„Ako su duhanski proizvodi pušteni u potrošnju u drugim državama članicama uvedeni na fiskalno područje ili na njega otpremljeni u komercijalne svrhe na nezakonit način protivno članku 12. stavku 1., obveza obračunavanja poreza nastaje ulaskom ili otpremom na fiskalno područje. Porezni obveznik je i osoba koja uvozi ili otprema duhanske proizvode kao i njihov primatelj čim je stekao njihov posjed. [...]“

### Glavni postupak i prethodno pitanje

- 10 Stanislav Gross je na temelju pravomoćne presude osuđen na zatvorsku kaznu za četiri slučaja primanja robe u okviru profesionalne djelatnosti na koju robu nije bio plaćen porez. Kazneni sud je utvrdio da je tužitelj u glavnom postupku u više navrata od organizacije, čija je aktivnost bila krijumčarenje cigareta, primio cigarete na koje nisu bile plaćene carina i trošarina s ciljem njihove preprodaje.
- 11 Odlukom od 28. srpnja 2010. Hauptzollamt Braunschweig je od tužitelja u glavnom postupku zahtijevao solidarno plaćanje, zajedno s trima drugim dužnicima, trošarine na duhan u iznosu od 15.136 eura, bez kamata.
- 12 Tužitelj u glavnom postupku podnio je tužbu Finanzgerichtu. Taj sud je presudio da obveza obračunavanja trošarine proizlazi iz primjene članka 19. prve rečenice TabStG-a. Taj sud je utvrdio da su u sporu o kojemu odlučuje cigarete bez njemačkih fiskalnih markica, podrijetlom iz druge države članice, bile uvedene na njemačko fiskalno područje u komercijalne svrhe izvan sustava odgode. Finanzgericht je potvrdio činjenična utvrđenja iz kaznene presude, Nakon ulaska cigareta na njemačko fiskalno područje tužitelj u glavnom postupku uzeo ih je u posjed kao primatelj, čime je postao obveznik plaćanja trošarine na temelju članka 19. druge rečenice TabStG-a.
- 13 Tužitelj je Bundesfinanzhofu podnio zahtjev za reviziju protiv te presude.
- 14 Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku ima dvojbu u vezi s pitanjem treba li članak 9. stavak 1. Direktive 92/12 tumačiti na način da je trošarinski obveznik svaka osoba koja u komercijalne svrhe u državi članici drži trošarinsku robu ili se ta odredba mora tumačiti restriktivnije, na način da je obveznik plaćanja trošarine samo ona osoba koja prva drži robu u komercijalne svrhe u državi članici o kojoj je riječ.
- 15 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se članak 9. stavak 1. drugi podstavak Direktive 92/12 [...], ne dovodeći u pitanje njegov kontekstualni odnos sa člankom 7. stavkom 3. [te direktive], zakonskoj odredbi države članice kojom se propisuje da osoba koja u komercijalne svrhe drži trošarinsku robu puštenu u potrošnju u drugoj državi članici nije trošarinski obveznik u slučaju kad je navedenu robu nabavila od druge osobe tek po okončanju postupka uvoza?“

### O prethodnom pitanju

- 16 Sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 9. stavak 1. Direktive 92/12 tumačiti na način da ta odredba dopušta državi članici da odredi kao trošarinskog obveznika osobu koja na fiskalnom području te države članice u komercijalne svrhe drži trošarinsku robu puštenu u potrošnju u drugoj državi članici iako ta osoba nije bila prvi držatelj te robe u državi članici odredišta.

- 17 Najprije valja ustvrditi da je cilj Direktive 92/12 uspostava određenih pravila u vezi s posjedovanjem, kretanjem i praćenjem trošarinske robe, i to osobito radi osiguravanja istovjetnosti obveze obračunavanja trošarine u svim državama članicama. Tim se usklađivanjem, u načelu, izbjegava dvostruko oporezivanje u odnosima između država članica (presuda *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, t. 22. i 23.).
- 18 U tom smislu, u slučajevima u kojima je trošarinska roba puštena u potrošnju u jednoj državi članici Direktiva 92/12 razlikuje, kako osobito proizlazi iz njezinih uvodnih izjava 5. i 6., s jedne strane, robu koju u jednoj državi članici u komercijalne svrhe drži gospodarski subjekt koji samostalno obavlja gospodarsku djelatnost i, s druge strane, robu koju su nabavile fizičke osobe za vlastite potrebe i koju su same prevezle u drugu državu članicu.
- 19 Iz odluke o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je tužitelj u glavnom postupku od organizacije koja se bavi krijumčarenjem cigareta puštenih u potrošnju u jednoj državi članici, osim u Saveznoj Republici Njemačkoj, nabavio cigarete za koje nije bila plaćena trošarina kako bi ih preprodao u Njemačkoj. Stoga je nesporno da su cigarete o kojima je riječ bile unesene na njemačko državno područje u komercijalne svrhe iako nisu bile označene potrebnim nacionalnim fiskalnim markicama.
- 20 Najprije valja podsjetiti da je, u okviru suradnje između nacionalnih sudova i Suda ustanovljene u članku 267. UFEU-a, na Sudu da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji je pred njim. U tom kontekstu, čak i ako se prethodno pitanje u formalnom smislu izravno odnosi samo na članak 9. Direktive 92/12, to ne sprječava Sud da sudu koji je uputio zahtjev pruži sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za rješavanje predmeta koji je pred njim, bez obzira na to je li ih nacionalni sud u tekstu upućenih pitanja spomenuo. U tom pogledu Sud je dužan iz cjelokupnog materijala koji mu je dostavio sud koji je uputio zahtjev, a osobito iz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku, vući sve elemente prava Unije koji zahtijevaju tumačenje s obzirom na predmet spora koji je pred njim (presuda *Worten*, C-342/12, EU:C:2013:355, t. 30. i 31.).
- 21 Nije sporno da je tužitelj u glavnom postupku u više navrata nabavio od drugih osoba robu o kojoj je riječ nakon što je ta roba na nezakonit način ušla na njemačko fiskalno područje, a sve s ciljem njezine preprodaje i izvlačenja dobiti od takve aktivnosti (vidjeti, u tom smislu, presudu *Salumets i dr.*, C-455/98, EU:C:2000:352, t. 19.).
- 22 Stoga se članak 7. Direktive 92/12 može primijeniti na predmet u glavnom postupku jer se, u skladu s njezinim stavkom 2., ta odredba odnosi na situaciju u kojoj je roba isporučena ili je namijenjena isporuci u drugu državu članicu ili je korištena u drugoj državi članici za potrebe gospodarskog subjekta koji samostalno obavlja gospodarsku djelatnost.
- 23 Zbog toga članak 9. Direktive treba tumačiti u vezi s člankom 7. te direktive.
- 24 U skladu s člankom 7. stavkom 1. u vezi sa stavkom 3. toga članka, trošarina se plaća u državi članici u kojoj robu, među ostalim, drži osoba koja je primila robu o kojoj je riječ ili relevantni gospodarski subjekt.
- 25 Određenije, kada članak 7. stavak 3. Direktive 92/12 izričito propisuje da osoba koja prima „robu za korištenje o kojoj je riječ“ može biti trošarinski obveznik za trošarinsku robu pušteni u potrošnju u državi članici i držanu u komercijalne svrhe u drugoj državi članici, tu odredbu valja tumačiti na način da je trošarinski obveznik svaki držatelj robe o kojoj je riječ.
- 26 Restriktivnije tumačenje, kojim bi se krug trošarinskih obveznika suzio na prvog držatelja robe o kojoj je riječ, bilo bi protivno cilju Direktive 92/12. Naime, na temelju te direktive, prelazak robe s državnog područja jedne države članice na državno područje druge države članice ne može dovesti do sustavne

kontrole nacionalnih tijela koja bi mogla spriječiti slobodno kretanje robe na unutarnjem tržištu Europske unije. Posljedično, takvim bi se tumačenjem učinilo još nesigurnijim ubiranje trošarina koje se plaćaju zbog prelaska granice Europske unije.

- 27 Takav zaključak potvrđuje također i članak 33. stavak 3. Direktive Vijeća 2008/118 od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL L 2009., str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.), koji pojednostavljuje sadržaj odredbe članka 7. Direktive 92/12 upućujući odsad samo na osobu „kojoj se roba isporučuje u drugu državu članicu“ (presuda Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, EU:C:2013:503, t. 36.).
- 28 Iz prethodno navedenog proizlazi da članak 9. stavak 1. Direktive 92/12, u vezi s člankom 7. te direktive, treba tumačiti na način da ta odredba dopušta državi članici da odredi kao trošarinskog obveznika osobu koja na fiskalnom području te države u komercijalne svrhe drži trošarinsku robu puštenu u potrošnju u drugoj državi članici, u okolnostima poput onih u sporu u glavnom postupku, čak i ako ta osoba nije bila prvi držatelj te robe u državi članici odredišta.

### **Troškovi**

- 29 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 navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

**Članak 9. stavak 1. Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama, te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL L 76, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 92/108/EEZ od 14. prosinca 1992. (SL L 390, str. 124.), u vezi s člankom 7. te direktive, treba tumačiti na način da ta odredba dopušta državi članici da odredi kao trošarinskog obveznika osobu koja na fiskalnom području te države u komercijalne svrhe drži trošarinsku robu puštenu u potrošnju u drugoj državi članici, u okolnostima poput onih u sporu u glavnom postupku, čak i ako ta osoba nije bila prvi držatelj te robe u državi članici odredišta.**

Potpisi