



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
ANTHONYJA MICHAELA COLLINSA,
predstavljeni 7. julija 2022¹

Zadeva C-166/21

**Evropska komisija
proti**

Republiki Poljski

„Neizpolnitev obveznosti države članice – Trošarine za etilni alkohol in alkoholne pijače – Direktiva 92/83/EGS – Oprostitev plačila harmonizirane trošarine – Člen 27(1)(d) – Alkohol, uporabljen za proizvodnjo zdravil – Člen 27(6) – Pogoj, s katerim se zahteva gibanje izdelka pod režimom odloga plačila trošarine – Sorazmernost – Dokazno breme“

I. Uvod

1. S členom 27(1)(d) Direktive 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače² je etilni alkohol, ki se uporablja za proizvodnjo zdravil, oproščen trošarine.
2. Republika Poljska za preprosto uporabo te oprostitve in preprečevanje davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe to oprostitev pogojuje s tem, da se mora navedeni izdelek gibati pod režimom odloga plačila trošarine.³
3. Evropska komisija meni, da ta zahteva ni združljiva s členom 27(1)(d) Direktive 92/83 in da krši načelo sorazmernosti, ker je to edini način, na katerega je mogoče to oprostitev doseči. Zato je na podlagi člena 258 PDEU proti Republiki Poljski začela postopek za ugotovitev, da ta država članica ni izpolnila svojih obveznosti.

¹ Jezik izvirnika: angleščina.

² UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 206.

³ Poglavje IV Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12) določa gibanje trošarinskega blaga pod režimom odloga plačila trošarine.

II. Pravni okvir

A. Pravo Evropske unije

4. V devetnajsti, dvajseti, dvaindvajseti in triindvajseti uvodni izjavi Direktive 92/83 je navedeno:

„ker je treba na ravni Skupnosti določiti oprostitev, ki se uporabljajo za blago, ki se prevaža med državami članicami;

ker se državam članicam lahko omogoči, da uporabijo oprostitev, vezane na končno porabo na njihovem ozemlju;

[...]

ker države članice ne smejo ostati brez sredstev za boj proti davčnemu izmikljanju [davčni zatajitvi], izogibanju ali zlorabi, do katerih lahko pride na področju oprostitev;

ker je državam članicam treba dovoliti, da v tej direktivi zahtevane oprostitev uveljavijo na način povračila“.

5. Člen 19(1) Direktive 92/83 določa, da države članice v skladu s to direktivo etilni alkohol⁴ obdavčijo s trošarino.

6. Oddelek VII Direktive 92/83, naslovljen „Oprostitev“, v členu 27(1)(d) in (6) določa:

„1. Države članice oprostijo plačila usklajene trošarine izdelke iz te direktive pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe takih oprostitev in za preprečevanje davčnega izmikljanja [davčne zatajitve], izogibanja ali zlorabe:

[...]

(d) kadar se uporabijo za proizvodnjo zdravil, opredeljenih v Direktivi 65/65/EGS;

[...]

6. Države članice lahko uveljavijo zgoraj omenjene oprostitev na način vračila že plačane trošarine.“

B. Poljsko pravo

7. V skladu s členom 30(9)(4) Ustawa o podatku akcyzowym (zakon o trošarinah) z dne 6. decembra 2008 (Dz. U. 2009, št. 254, pozicija 11) v prečiščeni različici (Dz. U. 2019, pozicija 864, v nadaljevanju: zakon o trošarinah) se „oprostitev plačila trošarine prizna [...] za etilni alkohol [...], ki je vsebovan v zdravilih v smislu [...] [prawo farmaceutyczne (zakon o zdravilih)] z dne 6. septembra 2001 [...]“.

⁴ Kot je opredeljen v členu 20 Direktive 92/83.

8. Člen 32 zakona o trošarinah, kolikor se zdi upošteven za te sklepne predloge, določa:

„1. Plačila trošarine je zaradi svojega namena uporabe oproščeno to trošarinsko blago:

[...]

3. Oprostitev plačila trošarine iz odstavka (1) se za zadevno blago uporablja le v naslednjih primerih:

(1) dostava uporabniku iz trošarinskega skladišča na nacionalnem ozemlju; ali

[...]

(4) pridobitev znotraj Unije s strani registriranega prejemnika, razen če ima ta prejemnik dovoljenje za enkratno pridobitev trošarinskega blaga kot registrirani prejemnik, za uporabo s strani tega prejemnika kot uporabnika; ali

[...]

(8) uporaba s strani upravljavca trošarinskega skladišča kot uporabnika; ali

[...]

4. Plačila trošarine so zaradi svojega namena uporabe oproščeni tudi ti izdelki:

[...]

(3) alkoholne pijače, uporabljene:

[...]

(b) za proizvodnjo zdravil iz člena 30(9)(4),

[...]

– samo v primerih iz odstavka 3(1), (4) ali (8), če so izpolnjeni pogoji iz odstavkov od 5 do 6(b), 12 in 13 [...].

5. Oprostitev plačila trošarine zaradi namena uporabe trošarinskega blaga je odvisna tudi od naslednjih pogojev:

(1) trošarinsko blago, za katero velja oprostitev, je vključeno v zavarovanje plačila trošarine ali, v primeru uvoza, v zavarovanje, ki ga na način zavarovanja plačila carine v skladu s carinskimi predpisi predloži upravljavec trošarinskega skladišča, posrednik ali registrirani prejemnik (razen če ima zadnjenavedeni dovoljenje za enkratno pridobitev trošarinskega blaga kot registrirani prejemnik), do višine davčnega dolga, ki nastane zaradi uporabe zadevnega trošarinskega blaga, ki ne ustreza namenu oprostitve plačila trošarine, ali zaradi neizpolnjevanja pogojev za oprostitev, dokler uporabnik ali posrednik prejema trošarinskega blaga ne potrdi; ta pogoj se ne uporablja v primerih iz odstavka 3(4) ali (8);

(2) trošarinsko blago se giblje z e-DD [(elektronski tovorni list)] ali dokumentom, ki nadomešča e-DD, njegovo gibanje pa je zaključeno na način iz člena 46b(2) in v roku iz člena 46b(3);

[...]“

9. Člen 40(1) zakona o trošarinah določa:

„Režim odloga plačila trošarine se uporablja v teh primerih:

1. trošarinsko blago:

- (a) je v trošarinskem skladišču, tudi če ga je vanj vrnil posrednik ali uporabnik,
- (b) se giblje med trošarinskimi skladišči na nacionalnem ozemlju,
- (c) se za namen izvoza giblje med trošarinskim skladiščem na nacionalnem ozemlju in carinsko-davčnim uradom na nacionalnem ozemlju, ki nadzoruje njegov dejanski izstop z ozemlja Evropske unije,
- (d) se giblje med trošarinskim skladiščem na nacionalnem ozemlju in davčnim zavezancem, ki je v skladu s členom 31(1) upravičen do oprostitve plačila trošarine;

[...]“

III. Predhodni postopek in predlogi strank

10. Komisija je v uradnem opominu, ki ga je 8. decembra 2016 naslovila na Republiko Poljsko, navedla, da so nekatere določbe zakona o trošarinah v nasprotju s členom 27(1)(d) Direktive 92/83 in kršijo načelo sorazmernosti. Republika Poljska je v odgovoru z dne 7. februarja 2017 pojasnila, zakaj se s stališčem Komisije ne strinja.

11. Komisija je 7. junija 2019 Republiko Poljski poslala obrazloženo mnenje, v katerem je vztrajala pri stališču, ki ga je navedla v uradnem opominu. V dopisu je to državo članico pozvala, naj sprejme potrebne ukrepe za uskladitev nacionalnega prava s tem mnenjem. Republika Poljska je v dopisu Komisiji z dne 31. julija 2019 vztrajala pri svojem stališču.

IV. Postopek pred Sodiščem

12. Komisija je 30. oktobra 2020 vložila to tožbo. Predlaga, naj se ugotovi, da Republika Poljska ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi prava Unije, in naj se ji naloži plačilo stroškov. Republika Poljska v odgovoru na tožbo predlaga, naj se tožba zavrne kot neutemeljena in naj se Komisiji naloži plačilo stroškov.

13. Češki republiki je bila 22. julija 2021 dovoljena intervencija v podporo predlogom Republike Poljske. Stranke so na obravnavi 4. maja 2022 ustno predstavile stališča in odgovorile na vprašanja Sodišča.

V. Trditve strank

A. Komisija

14. Izhodišče Komisije je, da je cilj oprostitev, določenih v členu 27(1) Direktive 92/83, nevtralizirati vpliv trošarin za etilni alkohol, če se ta uporablja kot vmesni element pri proizvodnji drugih izdelkov. Uporaba teh oprostitev s strani držav članic naj bi bila tako odvisna od končne porabe zadevnega izdelka.⁵

15. Komisija priznava, da člen 27(1) Direktive 92/83 v povezavi z njeno dvaindvajseto uvodno izjavo izrecno določa, da lahko države članice določijo pogoje za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe oprostitev, ki jih določa ta določba, ter za preprečevanje davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe. Poudarja pa, da je v skladu s sodno prakso Sodišča oprostitev izdelkov iz člena 27(1) Direktive 92/83 pravilo, zavrnitev oprostitev pa izjema. Uveljavljanje možnosti, ki jo ta določba daje državam članicam, naj ne bi moglo omajati brezpogojnosti obveznosti oprostitev.⁶

16. Države članice naj bi torej možnost iz člena 27(1) Direktive 92/83 lahko uporabile le ob navedbi objektivnih in preverljivih dokazov glede obstoja resne nevarnosti davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe in naj bi lahko v okviru tako priznane možnosti določile le pogoje, ki ne presegajo tega, kar je nujno potrebno za izpolnitev zadevnega cilja.⁷ Zato naj države članice uporabe oprostitev iz člena 27(1)(d) te direktive ne bi mogle pogojevati s spoštovanjem pogojev, za katere ni na podlagi objektivnih in preverljivih dokazov ugotovljeno, da so potrebni za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe te oprostitev ter za preprečevanje davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe.

17. Poljsko pravo zahteva, da se mora za priznanje oprostitev iz člena 27(1)(d) Direktive 92/83 zadevni izdelek gibati pod režimom odloga plačila trošarine. Po mnenju Komisije ta pogoj trgovcem, ki uporabljajo etilni alkohol v proizvodnji zdravil, onemogoča brezpogojno oprostitev, če gibanja tega izdelka ne izvajajo pod režimom odloga plačila trošarine. Republika Poljska naj ne bi s konkretnimi, objektivnimi in preverljivimi dokazi dokazala, da je zahteva po uporabi režima odloga plačila trošarine potrebna za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe oprostitev ter za preprečitev davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe.

18. Komisija dalje trdi, da režim odloga plačila trošarine krši načelo sorazmernosti, saj je mogoče davčno zatajitev, izogibanje ali zlorabo preprečiti na način, ki trgovcem ne nalaga dodatnih stroškov, povezanih z gibanjem izdelkov pod tem režimom. Če je izdelek v prometu po plačilu trošarine, kot v sistemu vračil, naj nevarnosti goljufije ne bi bilo več. Takšni morebitni nevarnosti goljufije naj bi se bilo mogoče izogniti tako, da se od trgovcev zahteva predložitev dokumentov in potrdil, ki dokazujejo uporabo izdelka.

19. Komisija v repliki priznava, da režim odloga plačila trošarine, ki ga uporablja Republika Poljska, izpolnjuje zahteve iz člena 27(1)(d) Direktive 92/83. Vendar naj bi morala Republika Poljska za odpravo neizpolnitve svojih obveznosti uvesti vzporedni sistem, v okviru katerega bi bili

⁵ Sodba z dne 9. decembra 2010, Repertoire Culinair (C-163/09, EU:C:2010:752, točki 48 in 49) (v nadaljevanju: sodba Repertoire Culinair).

⁶ Prav tam, točki 50 in 51 ter navedena sodna praksa.

⁷ Prav tam, točka 52.

trgovci, ki se jim oprostitev plačila trošarine na podlagi tega člena ne prizna, ker se zadevni izdelek ni gibal pod režimom odloga plačila trošarine, lahko te oprostitve deležni na podlagi vračila plačane trošarine.

B. Republika Poljska in Češka republika

20. Republika Poljska se ob podpori Češke republike strinja s Komisijo, da člen 27(1)(d) Direktive 92/83 določa brezpogojno oprostitev plačila trošarine. Kljub temu Republika Poljska trdi, da morajo države članice v skladu s to direktivo določiti pogoje za preprečitev davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe. Člen 27(6) te direktive naj bi izrecno določal, da lahko države članice to oprostitev uveljavijo s sistemom vračil. Ta določba naj očitno države članice ne bi zavezovala, da uvede sistem vračila plačane trošarine.

21. Republika Poljska trdi, da sistem, ki ga uporablja, temelji na sistemu Unije za gibanje trošarinskega blaga pod režimom odloga plačila trošarine, katerega namen je med drugim preprečevanje goljufij.⁸ Izdelki naj bi se gibal med davčnimi skladišči, ki jih upravljajo pooblaščen osebe, ki morajo izpolnjevati številne obveznosti ter izkazovati visoko stopnjo strokovnosti in previdnosti.⁹ Davčni organi naj bi spremljali gibanje blaga znotraj sistema z elektronsko dokumentacijo, kar naj bi olajšalo posredovanje v primeru konkretnega tveganja goljufije. Zahteva, da se etilni alkohol, ki se uporablja za proizvodnjo zdravil, giblje pod režimom odloga plačila trošarine, da bi se zanj priznala oprostitev plačila trošarine, naj tako nikakor ne bi izključevala trgovcev iz koriščenja te oprostitve. Iz dokazov, predloženih Sodišču, naj bi bilo tudi razvidno, da sistem, ki deluje na Poljskem, praktično odpravlja nevarnost davčne zatajitve, izogibanja in zlorabe. Republika Poljska naj bi v posebnem kontekstu oprostitve za etilni alkohol, ki se uporablja pri proizvodnji zdravil, predložila podatke ministrstva za finance, da bi dokazala, da je bilo leta 2019 opravljenih 165 carinskih in davčnih pregledov, leta 2020 545 takih pregledov in leta 2021 194 takih pregledov. Nepravilnosti so bile ugotovljene v dveh primerih. Glede na resno nevarnost goljufije v zvezi z etilnim alkoholom, oproščenim plačila trošarine, naj bi bile z zahtevo po gibanju etilnega alkohola, ki se uporablja za proizvodnjo zdravil, pod režimom odloga plačila trošarine izpolnjene zahteve iz Direktive 92/83 in upoštevano načelo sorazmernosti.

22. V odgovor na trditev Komisije, da režim odloga plačila trošarine za trgovce pomeni višje stroške, Republika Poljska pojasnjuje, da se v okviru takega režima trošarina nikoli ne plača. Nasprotno pa naj bi zahteva po vnaprejšnjem plačilu te trošarine, ki je neločljivo povezana s sistemom vračila trošarine, lahko imela obremenjujoče posledice za denarni tok trgovcev. Republika Poljska torej meni, da je režim odloga plačila trošarine upravno ugoden ter da se oprostitev uporablja pravilno in na način, ki preprečuje davčne zatajitve, izogibanje ali zlorabe.

23. Češka republika dodaja, da se zahteva po gibanju izdelkov pod režimom odloga plačila trošarine bistveno razlikuje od pogojev, za katere je Sodišče ugotovilo, da so nezdržljivi s pravom Unije, ker niso povezani s ciljem preprečevanja goljufij. Češka republika Komisiji očita, da je pogoje, ki jih je določila Republika Poljska, obsodila kot nesorazmerne zgolj zato, ker ta država ni predvidela sistema vračil. Komisija naj ne bi predložila nobenega dokaza, da je sistem, ki mu daje prednost, za trgovce manj obremenjujoč kot režim odloga plačila trošarine.

⁸ Glej na primer Sporočilo za medije Komisije, IP/08/241, „Excise duties: Commission proposes measures to strengthen the fight against fraud and simplify certain rules for private and commercial cross-border purchases“ (Trošarine: Komisija predlaga ukrepe za okrepitev boja proti goljufijam in poenostavitev nekaterih pravil za zasebne in komercialne čezmejne nakupe), 14. februar 2008.

⁹ Pooblaščen imetnik trošarinskega skladišča je odgovoren za vsa tveganja, ki izhajajo iz gibanja trošarinskih proizvodov pod takim režimom, in se šteje za odgovorno osebo za plačilo trošarin v primeru nepravilnosti ali kršitev med gibanjem proizvodov, s čimer nastane obveznost njihovega plačila (sodba z dne 2. junija 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, točka 32).

24. Republika Poljska meni, da bi ji zahteva Komisije, naj uvede sistem vračil vzporedno z režimom odloga plačila trošarine, ki ga uporablja, odvzela pravico, ki je izrecno določena v Direktivi 92/83, in sicer da določi pogoje za uporabo oprostitev iz člena 27 te direktive. Poleg tega meni, da ji ni treba trgovcem omogočiti izbire mehanizmov, na podlagi katerih lahko izkoristijo oprostitev iz člena 27(1)(d) Direktive 92/83. Samo delovanje takega vzporednega sistema naj bi namreč ogrozilo preprečevanje goljufij.

VI. Pravna presoja

A. Kršitev člena 27(1)(d) Direktive 92/83

1. Člen 27(1)(d)

25. Besedilo člena 27(1) Direktive 92/83 je jasno. Državam članicam nalaga („države članice oprostijo“), da izdelke, ki jih zajema Direktiva 92/83, oprostijo plačila usklajene trošarine. Države članice to obveznost izpolnijo tako, da sprejmejo („določijo“) pogoje z dvema namenoma: za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe oprostitev ter za preprečevanje davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe. V tem smislu je tudi v dvaindvajseti uvodni izjavi Direktive 92/83 navedeno, da države članice ne smejo ostati brez sredstev za boj proti davčnim zatajitvam, izogibanju ali zlorabam, do katerih lahko pride na področju oprostitev. Člen 27(1) te direktive nato vsebuje seznam konkretnih oprostitev, med katerimi je tudi točka (d) glede etilnega alkohola, ki se uporablja za proizvodnjo zdravil.

26. Direktiva 92/83 tako državam članicam nalaga primarno obveznost, ki je v sodni praksi opisana kot brezpogojna,¹⁰ in sicer da odobrijo v tej direktivi navedene oprostitev, in sekundarno obveznost, da sprejmejo pogoje za izpolnitev te primarne obveznosti. Brezpogojnost oprostitve torej sovпада s sekundarno obveznostjo držav članic, da sprejmejo take pogoje, in je zato ne izničuje.

27. Zdi se, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo države članice, če želijo uporabiti možnost sprejetja pogojev za izvršitev primarne obveznosti iz člena 27(1) Direktive 92/83, navesti objektivne in preverljive dokaze glede obstoja resne nevarnosti davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe. Taki pogoji ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja.¹¹

28. Iz dveh razlogov se sprašujem, ali zahteva, da morajo države članice za sprejetje pogojev iz člena 27(1) Direktive 92/83 v posebnih okoliščinah obravnavane zadeve predložiti konkretne, objektivne in preverljive dokaze o resni nevarnosti davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe, presega zahteve te določbe.

29. Prvič, v besedilu člena 27(1) Direktive 92/83, ki se nanaša na to, da države članice preprečujejo davčne zatajitve, izogibanje ali zlorabe, ta zahteva ni navedena, kar pomeni, da imajo države članice določeno polje proste presoje glede oblike in vsebine pogojev, ki jih sprejmejo.

¹⁰ Sodba z dne 9. decembra 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752, točka 51 in navedena sodna praksa).

¹¹ Prav tam, točka 52.

30. Drugič, Sodišče se je v podporo trditvi iz točke 51 sodbe *Repertoire Culinaire*¹², kot je opisano v točki 26 teh sklepnih predlogov, sklicevalo na prejšnjo sodbo *Italija/Komisija*¹³, ki se je nanašala na tožbo za razglasitev ničnosti Odločbe 98/617/ES¹⁴. V skladu s členom 27(5) Direktive 92/83 lahko država članica zavrne odobritev oprostitev ali prekliče že odobreno oprostitev, če ugotovi, da izdelek, ki je oproščen na podlagi člena 27(1)(a) ali (b), omogoča davčno zatajitev, izogibanje ali zlorabo. Država članica o tem obvesti Komisijo, ki to sporočilo posreduje drugim državam članicam. Končna odločitev se nato sprejme v skladu s postopkom iz člena 24 Direktive 92/12/EGS¹⁵. V tej zadevi je Italija želela uvesti obveznost uporabe čistega alkohola za proizvodnjo parfumov in kozmetike, vendar je Komisija odločila, da z ničimer v Direktivi 92/83 ni zahtevano, da se izdelki, oproščeni na podlagi člena 27(1)(b) te direktive, pridobivajo iz čistega alkohola; uporaba nečistega alkohola za proizvodnjo blaga, za katero velja oprostitev iz te določbe, pa prav tako ni pomenila davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe. Oprostitev, kot si jo je zamislila Italija, torej ni spadala na področje uporabe pogojev, ki jih lahko države članice določijo v skladu s členom 27(1) te direktive.

31. Sodba *Italija/Komisija*¹⁶ je bila torej izrečena v okoliščinah, v katerih je Italija predlagala, naj se ji z odločbo Komisije odobri pooblastilo za zavrnitev oprostitev v zvezi z nekaterimi izdelki. Sodišče je odločilo, da bi morala Italija Komisijo prepričati o utemeljenosti svojega zahtevka.¹⁷ Vendar Komisija ni pojasnila, zakaj je mogoče to porazdelitev dokaznega bremena prenesti na zelo drugačne okoliščine, v katerih država članica izvaja pristojnosti, ki so ji bile zakonito dodeljene. Glede na načelo lojalnega sodelovanja¹⁸ je mogoče trditi, da bi morala Komisija, kadar poskuša izpodbijati očitno upravičeno izvrševanje takih pristojnosti, nositi vsaj breme dokazovanja obstoja *fumus boni juris*.¹⁹

32. V obravnavani zadevi pa Komisija priznava, da je izvajanje režima odloga plačila trošarine s strani Republike Poljske v skladu z zahtevami iz člena 27(1)(d) Direktive 92/83. V takšnih okoliščinah ni jasno, zakaj bi morala Republika Poljska predložiti objektivne in preverljive dokaze glede obstoja resne nevarnosti davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe, da bi upravičila uporabo tega režima, kar velja še toliko bolj v okviru postopka, v katerem nosi dokazno breme Komisija.²⁰

33. Poleg tega sodbe Sodišča, na katere se Komisija sklicuje v svojih pisanjih, ne podpirajo trditve, da je Republika Poljska s tem, da je zahtevala, da se izdelek giblje pod režimom odloga plačila dajatev, presegla meje pooblastila, ki ji je podeljeno s členom 27(1)(d) Direktive 92/83.

34. V sodbi *Repertoire Culinaire*²¹ so pogoji iz obravnavane nacionalne zakonodaje zajemali omejitev kroga upravičenih oseb, ki lahko zahtevajo povračilo trošarine, štirimesečni rok za vložitev zahtevka in zahtevo, da vračilo dosega minimalni denarni znesek. Ker ni bilo konkretnih,

¹² Prav tam.

¹³ Sodba z dne 7. decembra 2000 (C-482/98, EU:C:2000:672).

¹⁴ Odločba Komisije z dne 21. oktobra 1998 o zavrnitvi pooblastila Italiji, da zavrne odobritev oprostitev za nekatere izdelke, oproščene plačila trošarine na podlagi [Direktive 92/83] (UL 1998, L 295, str. 43).

¹⁵ Direktiva Sveta z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179).

¹⁶ Sodba z dne 7. decembra 2000 (C-482/98, EU:C:2000:672).

¹⁷ Zato je bilo v točki 52 navedene sodbe ugotovljeno, da bi morala Italija predložiti vsaj konkretne dokaze o resnem tveganju davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe.

¹⁸ Člen 4(3) PEU. Glej po analogiji sklepne predloge generalne pravobranilke E. Sharpston v zadevi *Španija/Komisija* (C-114/17 P, EU:C:2018:309, točka 79 in navedena sodna praksa).

¹⁹ Kar velja tudi za postopek na podlagi člena 258 PDEU, kot je opisan v točkah od 48 do 51 teh sklepnih predlogov.

²⁰ Glej točki 48 in 51 teh sklepnih predlogov.

²¹ Sodba z dne 9. decembra 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752).

objektivnih in preverljivih dokazov, da so ti pogoji potrebni za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe oprostitve iz člena 27(1)(f) Direktive 92/83 ter za preprečitev davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe, je Sodišče menilo, da ti pogoji ne spadajo v okvir pristojnosti, ki so s členom 27(1) Direktive 92/83 podeljene državam članicam.²²

35. Sodišče je v sklepu *Asprod*²³ na podlagi enakega razlogovanja kot v sodbi *Repertoire Culinaire*²⁴ odločilo, da nacionalno pravilo, v skladu s katerim je bila oprostitve zavrtnjena, ker trgovec ni pridobil odločbe davčnega organa, s katero bi bila določena najvišja dopustna količina potrošnje alkoholnih pijač pri proizvodnji slaščic, ne spada v okvir pristojnosti, ki so s členom 27(1) Direktive 92/83 podeljene državam članicam.²⁵

36. Člen 14(1) Direktive Sveta 2003/96/ES²⁶ je oblikovan zelo podobno kot člen 27(1) Direktive 92/83.²⁷ Sodišče je v sodbi *Polihim-SS*²⁸ razsodilo, da zavrtnitev oprostitve plačila trošarine za težka olja s strani nacionalnih organov samo zato, ker oseba, ki jo je imetnik trošarinskega skladišča navedel kot njihovega naslovnika, ni končni potrošnik, ki ga nacionalno pravo dopušča za prejetje energentov, oproščenih plačila trošarine, ne da bi bilo preverjeno, ali so temeljne zahteve za to, da se ta težka olja uporabijo v namene, ki dajejo pravico do oprostitve, izpolnjene v času odprave teh olj iz trošarinskega skladišča, presega to, kar je nujno, da se zagotovi pravilna in jasna uporaba teh oprostitvev in prepreči kakršno koli izogibanje, zatajitve ali zlorabe.

37. Nazadnje, v sodbi *Vakaru Baltijos laivų statykla*²⁹, v kateri je Sodišče ponovno razlagalo člen 14(1) Direktive 2003/96, je bilo razsojeno, da nacionalna zakonodaja, ki uporabo oprostitve pogojuje s spoštovanjem formalnih pogojev, ki niso povezani z uporabo zadevnih energentov ali z vsebinskimi pogoji iz te določbe, vzbuja dvome o brezpogojni naravi obveznosti oprostitve in krši načelo sorazmernosti.³⁰

38. V vsaki od teh sodb je Sodišče navedlo, da je zadevna država članica prekoračila meje svojih pooblastil za sprejetje pogojev za oprostitvev plačila trošarine za blago, saj pogoji, ki naj bi jih določila, niso zagotavljali pravilne in enostavne uporabe oprostitvev ali preprečevali davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe, s čimer so posegali v brezpogojnost zadevne oprostitve. Kot sta Republika Poljska in Češka republika poudarili na obravnavi, Komisija v obravnavani zadevi ne trdi, da poljski organi zavračajo oprostitvev, ker nekateri pogoji niso izpolnjeni in ne da bi preverili, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji za upravičenost do oprostitve. Nasprotno, Komisija ne izpodbija, da režim odloga plačila trošarine, ki ga uporablja Republika Poljska, zagotavlja pravilno uporabo oprostitvev.

²² Sodba z dne 9. decembra 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752, točke od 53 do 55).

²³ Sklep z dne 3. decembra 2014 (C-313/14, neobjavljen, EU:C:2015:76).

²⁴ Sodba z dne 9. decembra 2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, točke od 53 do 55).

²⁵ Sklep z dne 3. decembra 2014, *Asprod* (C-313/14, neobjavljen, EU:C:2014:2426, točke od 22 do 27).

²⁶ Direktiva Sveta z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405).

²⁷ „[D]ržave članice izvzamejo iz obdavčitve pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enotne uporabe takšnih izjem ter preprečevanja kakršnega koli izogibanja, izmikanja [zatajitve] ali zlorabe, naslednje energente [...]“.

²⁸ Sodba z dne 2. junija 2016, *Polihim-SS* (C 355/14, EU:C:2016:403, točka 62).

²⁹ Sodba z dne 13. julija 2017 (C-151/16, EU:C:2017:537, točka 51).

³⁰ Sodba z dne 13. julija 2017, *Vakaru Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, točki 45 in 46 ter navedena sodna praksa).

2. Člen 27(6) Direktive 92/83

39. Člen 27(6) Direktive 92/83 določa, da države članice lahko uveljavijo oprostitve iz člena 27(1) te direktive z vračilom že plačane trošarine. Triindvajseta uvodna izjava Direktive 92/83 („ker je državam članicam treba dovoliti, da v tej direktivi zahtevane oprostitve uveljavijo na način povračila“) potrjuje besedilo člena 27(6) te direktive.

40. Ne glede na jasno besedilo te določbe se zdi, da Komisija meni, da se brezpogojnost oprostitev nanaša tudi na način, na katerega jih države članice omogočijo. Republika Poljska lahko, da bi spoštovala člen 27(1)(d) Direktive 92/83, to oprostitev uveljavi z režimom odloga plačila trošarine, vendar naj bi morala to storiti tudi z vračilom plačane trošarine. Komisija dejansko poziva Sodišče, naj člen 27(6) te direktive razlaga tako, da državam članicam nalaga obveznost uveljavljanja oprostitev z vračili plačane trošarine.

41. Menim, da ta trditev naleti na dve nepremostljivi oviri.

42. Prvič, kot je pojasnjeno v točkah 25 in 26 teh sklepnih predlogov, člen 27(1)(d) Direktive 92/83 državam članicam dopušča polje proste presoje glede izbire načinov, kako se izvajajo oprostitve, določene v tej direktivi. Komisija ni dokazala, da izbire Republike Poljske odstopajo od te določbe.

43. Drugič, člen 27(6) Direktive 92/83 določa, da lahko države članice „uveljavijo zgoraj omenjene oprostitve na način vračila že plačane trošarine“. Sodišče te določbe doslej še ni razlagalo. Na srečo ta naloga ne pomeni posebne težave, saj dobesedni pomen odstavka ne bi mogel biti jasnejši. Izraz „oprostitev“ se običajno razlaga kot odsotnost ali nezavezanost obveznosti ali pravni zahtevi. Na davčnem področju običajno pomeni, da če pride do oprostitve, davčna obveznost ni podana. Člen 27(6) Direktive 92/83 določa, da se oprostitve, ki jih ta določba določa, lahko uveljavijo z vračilom že plačane trošarine. Izraz „lahko uveljavijo“ jasno kaže, da državam članicam ne nalaga obveznosti, da uveljavijo oprostitev z vračilom plačane trošarine.³¹

44. Komisija je na obravnavi trdila, da je bil s sodno prakso Sodišča, zlasti s sodbo Repertoire Culinaire³², omejen obseg izbire ukrepov, ki jih državam članicam omogoča člen 27(6) Direktive 92/83. V sodbi Repertoire Culinaire ni bila obravnavana razlaga člena 27(6) te direktive, ker je zadevna država članica oprostitve iz člena 27(1)(f) te direktive uveljavila z vračilom že plačane trošarine. S to sodbo se tako ne more podpreti trditev, ki jo je navedla Komisija.

3. Predlog

45. Sodišču predlagam, naj razsodi, da Komisija ni dokazala, da Republika Poljska ni izpolnila obveznosti iz člena 27(1)(d) Direktive 92/83.

B. Kršitev načela sorazmernosti

46. Komisija dalje trdi, da je z zahtevo po uporabi režima odloga plačila trošarine za uveljavitev oprostitve plačila trošarine za etilni alkohol, ki se uporablja za proizvodnjo zdravil, kršeno načelo sorazmernosti, saj je mogoče davčne zatajitve, izogibanje ali zlorabe preprečiti na način, ki

³¹ To stališče je izraženo tudi v drugih jezikovnih različicah člena 27(6) in dvaindvajsete uvodne izjave Direktive 92/83, kot so nemška, francoska, italijanska in nizozemska jezikovna različica.

³² Sodba z dne 9. decembra 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752, točka 51).

trgovcem ne nalaga dodatnih stroškov, povezanih z gibanjem izdelka pod režimom odloga plačila trošarine. Če je izdelek v prometu po plačilu trošarine, kot je to v sistemu vračil, naj nevarnosti goljufije ne bi bilo več. Takšni morebitni nevarnosti goljufije naj bi se bilo mogoče izogniti tako, da se od trgovcev zahteva predložitev dokumentov in potrdil, ki dokazujejo uporabo izdelka.

47. Drugi del tožbe Komisije je treba presoditi glede na dokazno breme v okviru postopka iz člena 258 PDEU.

1. Dokazno breme v okviru postopka iz člena 258 PDEU

48. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča postopek iz člena 258 PDEU temelji na objektivni ugotovitvi, da država članica ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi Pogodbe DEU ali akta sekundarne zakonodaje.³³

49. Iz ustaljene sodne prakse tudi izhaja, da mora Komisija dokazati obstoj zatrjevane neizpolnitve obveznosti in Sodišču predložiti elemente, ki jih to potrebuje, da preveri obstoj te neizpolnitve. Pri tem se Komisija ne more opreti na domneve.³⁴

50. V obravnavanem postopku mora Komisija dokazati, da Republika Poljska ni pravilno in sorazmerno izvajala člena 27(1)(d) Direktive 92/83, ker je oprostitev plačila harmonizirane trošarine za etilni alkohol, ki se uporablja za proizvodnjo zdravil, pogojevala z gibanjem tega izdelka pod režimom odloga plačila trošarine.

51. V skladu s členom 4(3) PEU so države članice dolžne Komisiji olajševati izpolnjevanje njenih nalog. V skladu s členom 17(1) PEU te naloge med drugim vključujejo skrb za uporabo določb PDEU in določb, ki jih institucije sprejemajo v skladu s to pogodbo.³⁵ Države članice morajo torej Komisiji predložiti jasno in natančno obvestilo, v katerem morajo nedvoumno navesti zakone in druge predpise, za katere menijo, da so z njihovim sprejetjem izpolnile različne obveznosti, ki jim jih nalaga direktiva.³⁶ Če se postavi vprašanje, ali se nacionalne izvedbene določbe v praksi uporabljajo pravilno, se Komisija poleg tega opre predvsem na informacije, ki jih zagotovijo morebitni vlagatelji prijav in zadevna država članica.

52. V obravnavani zadevi iz pisnih stališč ali spisa, ki je na voljo Sodišču, ni razvidno, da Republika Poljska ni izpolnila obveznosti sodelovanja s Komisijo ali da ni predložila jasnih in natančnih informacij o zadevni nacionalni zakonodaji ali njeni uporabi v praksi.

³³ Glej med drugim sodbo z dne 10. novembra 2020, Komisija/Italija (Mejne vrednosti – PM10) (C-644/18, EU:C:2020:895, točka 70 in navedena sodna praksa).

³⁴ Glej med drugim sodbi z dne 5. septembra 2019, Komisija/Italija (Bakterija Xylella fastidiosa) (C-443/18, EU:C:2019:676, točki 78 in 80 in navedena sodna praksa), in z dne 14. januarja 2021, Komisija/Italija (Prispevek za nakup goriv) (C-63/19, EU:C:2021:18, točka 74 in navedena sodna praksa).

³⁵ Glej med drugim sodbo z dne 18. oktobra 2012, Komisija/Združeno kraljestvo (C-301/10, EU:C:2012:633, točka 71 in navedena sodna praksa).

³⁶ Sodba z dne 16. junija 2005, Komisija/Italija (C-456/03, EU:C:2005:388, točka 27 in navedena sodna praksa).

2. Presoja

53. Sodišče pri uporabi načela sorazmernosti preuči, ali preverjani ukrepi presegajo to, kar je primerno in potrebno za uresničitev ciljev, ki jim legitimno sledi zadevna ureditev, pri čemer je treba takrat, ko je mogoče izbirati med več primernimi ukrepi, uporabiti najmanj omejujočega, povzročene neugodnosti pa ne smejo biti nesorazmerne glede na zastavljene cilje.³⁷

54. Komisija ne izpodbija, da ima zahteva, da se mora zadevni izdelek gibati pod režimom odloga plačila trošarine, koristi, ki jih navaja Republika Poljska.

55. Kljub temu meni, da so izvedbeni ukrepi, ki jih je določila Republika Poljska, nesorazmeren odziv, ki ga mora ta država članica odpraviti z uvedbo vzporednega sistema oprostitve z vračilom plačane trošarine.

56. Prvič, Komisija trdi, da zaradi vnaprejšnjega plačila trošarine takšni sistemi vračil povzročajo manjšo nevarnost za davčne zatajitve, izogibanje in zlorabe. Po tem morajo nacionalni organi zagotoviti, da se vračilo trošarine ne izplača za alkohol, ki se ne uporabi za proizvodnjo zdravil.

57. Drugič, Komisija meni, da režim odloga plačila trošarine nekaterim trgovcem preprečuje, da bi bili deležni ugodnosti oprostitve, ker uporabnikom nalaga višje stroške kot sistem vračil, in zato presega to, kar je potrebno za preprečevanje davčne zatajitve, izogibanja ali zlorabe.

58. Republika Poljska se s tem ne strinja: vsi trgovci lahko uveljavijo oprostitvev tako, da gibanje izdelka izvedejo pod režimom odloga plačila trošarine. To ni nujno dražje od sistema vračil; prednost tega sistema je tudi v tem, da vnaprejšnje plačilo trošarine ni potrebno.

59. Komisija Sodišču ni predložila nobenega dokaza v podporo svoji trditvi, da je režim odloga plačila trošarine bolj obremenjujoč od sistema vračil. Ko je bila Komisija o tem vprašana na obravnavi, je zatrdila, da ni dolžna predložiti takih dokazov. Češka republika je v svojih stališčih poudarila, da teza Komisije temelji na domnevi, na katero pa se Komisija v postopku na podlagi člena 258 PDEU ne more sklicevati.³⁸

60. V postopkih na podlagi člena 258 PDEU nosi celotno dokazno breme Komisija. To breme se ne prenese na državo članico zato, ker Komisija brez kakršnega koli dokaza meni, da je alternativni mehanizem za doseg cilja, ki se uresničuje z direktivo, učinkovitejši in/ali manj omejevalen od mehanizma, ki ga uporablja tožena država članica.

61. Poleg tega je težko razumeti, kako naj bi država članica dokazala, da je sistem, ki ga ni vzpostavila, manj omejevalen od sistema, ki ga je uvedla. Če želi Komisija v postopku na podlagi člena 258 PDEU uveljavljati takšen tožbeni razlog, mora toženi državi članici predložiti dokaze v podporo tej trditvi, da bi ta lahko zavzela stališče o njej, in jih nato predložiti Sodišču. V tem primeru ni bilo tako.

62. Sodišču tako predlagam, naj ugotovi, da Komisija ni pravno zadostno dokazala, da je Republika Poljska kršila načelo sorazmernosti. V skladu s tem Sodišču predlagam, naj tožbo Komisije v celoti zavrne.

³⁷ Sodba z dne 9. marca 2010, ERG in drugi (C-379/08 in C-380/08, EU:C:2010:127, točka 86 in navedena sodna praksa).

³⁸ Glej točko 49 teh sklepnih predlogov.

VII. Stroški

63. V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker Sodišču predlagam, naj ugotovi predlogom Republike Poljske, je treba Komisiji naložiti plačilo stroškov.

64. V skladu s členom 140(1) Poslovnika Češka republika nosi svoje stroške.

VIII. Predlog

65. Ob upoštevanju navedenih ugotovitev Sodišču predlagam, naj:

1. tožbo zavrne;
2. Evropski komisiji naloži plačilo stroškov, ki jih je priglasila Republika Poljska;
3. odredi, da Češka republika nosi svoje stroške.