



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 12. februarja 2015*

„Predhodno odločanje — Trošarine — Direktivi 92/12/EGS in 2008/118/ES — Področje uporabe — Mineralna olja in energenti — Mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje — Izključitev — Trošarina, ki se pobira na porabo energentov in ki jo je določila država članica v skladu s pravili iz ureditve usklajene trošarine — Pojem ‚formalnosti, povezane s prestopom meje‘ — Člen 110 PDEU — Krajši rok za plačilo v določenih primerih za nakupe znotraj Skupnosti kot za proizvode pridobljene na nacionalnem trgu“

V zadevi C-349/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbo z dne 5. marca 2013, ki je prispela na Sodišče 25. junija 2013, v postopku

Minister Finansów

proti

Oil Trading Poland sp. z o.o.,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi C. Vajda (poročevalec), predsednik senata, E. Juhász in D. Šváby, sodnika,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. julija 2014,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Minister Finansów W. Bronicki, agent,
- za Oil Trading Poland sp. z o.o. L. Mazur in A. Rutkowska,
- za poljsko vlado B. Majczyna in A. Kramarczyk-Szaładzińska, agenta,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z F. Urbanijem Nerijem, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo A. Cordewener in K. Herrmann, agenta,

* Jezik postopka: poljščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 3(3) Direktive Sveta 92/12/EGS 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) in člena 1(3) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12 (UL 2009, L 9, str. 12).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Minister Finansów (minister za finance, v nadaljevanju: Minister) in družbo Oil Trading Poland sp. z o.o. (v nadaljevanju: OTP) zaradi obdavčitve s trošarino, na Poljskem, mazalnih olj, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 3 Direktive 92/12 je določal:

„1. Ta direktiva se na ravni Skupnosti uporablja za naslednje proizvode, kakor jih opredeljujejo ustrezne direktive:

— mineralno olje,

[...]

2. Proizvodi, naštetih v odstavku 1, se lahko obdavčijo z drugimi posrednimi davki za posebne namene, če so ti davki v skladu z davčnimi pravili, ki se uporabljajo za trošarino in DDV, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora.

3. Države članice obdržijo pravico do uvedbe ali ohranitve davkov, pobranih od proizvodov, ki niso naštetih v odstavku 1 pod pogojem, da ti davki pri trgovanju med državami članicami ne povzročijo dodatnih formalnosti ob prestopu meje.

[...]“

- 4 Direktiva 92/12 je bila razveljavljena z Direktivo 2008/118, z učinkom od 1. aprila 2010.

- 5 V uvodnih izjavah 4 in 5 Direktive 2008/118 je navedeno:

„(4) Trošarinsko blago je lahko obdavčeno z drugimi posrednimi davki za posebne namene. [...]

(5) Da bi zagotovili prosto gibanje, obdavčenje blaga, ki ni trošarinsko blago, ne bi smelo povzročiti formalnosti, povezane s prestopom mej.“

6 Člen 1 te direktive določa:

„1. Ta direktiva določa splošni režim za trošarino, ki neposredno ali posredno zadeva porabo naslednjega blaga (v nadaljnjem besedilu ‚trošarinsko blago‘):

- (a) energenti in električna energija, zajeti v Direktivi [Sveta] 2003/96/ES [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)];

[...]

2. Države članice lahko pobirajo druge posredne davke na trošarinsko blago za posebne namene [...]

3. Države članice lahko pobirajo davke na:

- (a) proizvode, ki niso trošarinsko blago;

[...]

Vendar pa pobiranje takih davkov pri trgovanju med državami članicami ne sme povzročati formalnosti, povezanih s prestopom meje.“

7 Člen 34(2) Direktive 2008/118 določa:

„Osebe iz člena 33(3) izpolnjujejo naslednje zahteve:

- (a) pred odpremo blaga vložijo prijavo pri pristojnih organih namembne države članice in jamčijo za plačilo trošarine;
- (b) plačajo trošarino namembne države članice v skladu s postopkom, ki ga določi ta država članica;
- (c) privolijo v vse preglede, ki pristojnim organom namembne države članice omogočijo, da ugotovijo, ali je bilo trošarinsko blago dejansko prejeto in ali je bila trošarina plačana.

[...]“

8 Člen 1 Direktive 2003/96 določa, da morajo države članice energente in električno energijo obdavčiti v skladu s to direktivo.

9 Člen 2(1), (4) in (5) navedene direktive določa:

„1. V tej direktivi se izraz ‚energenti‘ uporablja za izdelke:

[...]

- (b) iz oznak KN 2701, 2702 in 2704 do 2715;

[...]

4. Ta direktiva ne velja za:

[...]

(b) naslednjo uporabo energentov in električne energije:

- energente, ki se uporabljajo za druge namene kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje,

[...]

5. Sklicevanje v tej direktivi na oznake kombinirane nomenklature se nanaša na tiste iz Uredbe Komisije (ES) št. 2031/2001 z dne 6. avgusta 2001 o spremembah Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi [(UL L 279, str. 1, v nadaljevanju: kombinirana nomenklatura)].

[...]“

10 Mazalna olja spadajo pod tarifne oznake od KN 2710 19 71 do KN 2710 19 99 kombinirane nomenklature.

11 Člen 20(1) Direktive 2003/96 določa, da določbe Direktive 92/12 o nadzoru in gibanju veljajo le za energente navedene na seznamu iz tega odstavka. Mazalnih olj, ki spadajo pod tarifne oznake od KN 2710 19 71 do KN 2710 19 99, ni na tem seznamu.

Poljsko pravo

12 Člen 1(1) zakona o trošarinah (Ustawa o podatku akcyzowym), z dne 6. decembra 2008, v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (Dz. U. iz leta 2011, št. 108, pozicija 626, v nadaljevanju: zakon o trošarinah), določa:

„Zakon ureja obdavčitev z davkom na potrošnjo (v nadaljevanju: trošarina) trošarinskih izdelkov in osebnih motornih vozil, organizacijo prometa s trošarinskimi izdelki in označevanje s trošarinskimi znamkami“.

13 V skladu s členom 2(1), točka 1, zakona o trošarinah in točko 27 Priloge št. 1 k temu zakonu, ki vsebuje seznam trošarinskih izdelkov, so trošarinski izdelki med drugim energenti iz tarifne oznake KN 2710.

14 Člen 86(1) tega zakona določa:

„Za energente v smislu tega zakona se štejejo izdelki:

[...]

2. iz tarifnih oznak KN 2701, 2702 in od 2704 do 2715.“

15 Člen 89(1) navedenega zakona določa:

„Stopnje trošarine za energente znašajo:

[...]

11. za mazalna olja, preostala olja s tarifnimi številkami KN od 2710 19 71 do 2710 19 99, razen izdelkov s tarifno številko KN 2710 19 85 (bela olja, tekoči parafin) in plastičnih maziv, ki se uvrščajo pod tarifno številko KN 2710 19 99 – 1.180,00 [poljskih zlotov (PLN)] na 1000 litrov“.

16 Člen 40(6) tega zakona določa:

„Režim odloga plačila trošarine se na državnem ozemlju uporablja – ob upoštevanju člena 47(1), točki 1 in 5 – tudi za trošarinske izdelke, ki niso navedeni v Prilogi št. 2 k temu zakonu in za katere ne velja ničelna stopnja trošarine.“

17 Člen 21, od (1) do (3), zakona o trošarinah določa:

„(1) Zavezanec mora brez predhodne zahteve davčnega organa:

[...]

2. obračunati in vplačati trošarino na račun pristojnega carinskega urada

— za mesečna obračunska obdobja do 25. dne naslednjega meseca po mesecu, v katerem je nastala obveznost obračuna davka, razen če posebni predpisi določajo drugače.

[...]

(2) V primeru uporabe režima odloga plačila trošarine mora zavezanec brez predhodne zahteve davčnega organa:

[...]

2. obračunati in vplačati trošarino na račun pristojnega carinskega urada

— za mesečna obračunska obdobja do 25. dne naslednjega meseca po mesecu, v katerem je nastala obveznost obračuna davka zaradi prenehanja režima odloga plačila trošarine.

(3) Določbe iz odstavkov 1 in 2 se ne uporabljajo:

1. če je zavezanec obvezan predložiti poenostavljeno deklaracijo, obračunati in plačati trošarine iz člena 78(1), točka 3;

[...]“

18 Člen 78(1) in (3) zakona o trošarinah določa:

„(1) Če zavezanec za potrebe gospodarske dejavnosti, ki jo opravlja na državnem ozemlju, znotraj Skupnosti pridobiva trošarinske izdelke, za katere je bila trošarina plačana na ozemlju države članice, mora:

1. pred vnosom trošarinskih izdelkov na državno ozemlje pristojnemu načelniku carinskega urada prijaviti nameravano pridobitev znotraj Skupnosti in predložiti instrument za zavarovanje plačila trošarine;

2. na poenostavljenem spremnem dokumentu potrditi prejem trošarinskih izdelkov in izstaviti potrdilo o predložitvi instrumenta za zavarovanje plačila trošarine ali o plačilu trošarine na državnem ozemlju ter ga priložiti k vrnjenemu poenostavljenemu spremnemu dokumentu;

3. brez predhodne zahteve davčnega organa pristojnemu načelniku carinskega urada predložiti poenostavljeno deklaracijo v predpisani obliki in obračunati trošarino ter jo na državnem ozemlju v roku 10 dni od dneva nastanka obveznosti obračuna davka vplačati na račun pristojnega carinskega urada;

4. voditi evidenco trošarinskih izdelkov, pridobljenih znotraj Skupnosti.

[...]

(3) Določbe iz odstavka 1, točke 1, 3 in 4, se ustrezno uporabljajo za primere pridobitve znotraj Skupnosti trošarinskih izdelkov, ki niso navedeni v prilogi št. 2 k temu zakonu in za katere na državnem ozemlju ne velja ničelna stopnja trošarine.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 19 Družba OTP se ukvarja s prodajo mazalnih olj iz tarifnih oznak od KN 2710 19 71 do KN 2710 19 99 kombinirane nomenklature, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje. Družba OTP ta mazalna olja kupi v okviru transakcij znotraj Skupnosti, nato pa jih na Poljskem proda naprej.
- 20 Družba OTP je 10. aprila 2009 vložila vlogo za zavezujočo informacijo v zvezi s poljskim davčnim pravom zlasti v zvezi z vprašanjem, ali se navedena mazalna olja obdavčijo s trošarino. Direktor davčnega urada v Bydgoszczu (Poljska) je v imenu Ministra v zavezujoči informaciji z dne 23. aprila 2010 pritrdilno odgovoril na to vprašanje.
- 21 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (vojvodsko upravno sodišče v Szczecinu), ki je odločalo o tožbi vloženi zoper to zavezujočo informacijo, je menilo, da se za mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, ne uporablja ureditev usklajene trošarine Evropske unije, in da ni treba uporabiti določb poljskega prava, na podlagi katerih bi bilo ta olja treba obdavčiti s trošarino.
- 22 Ker je Minister zoper to odločbo vložil kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče), to sodišče ugotavlja, da iz sodbe Fendt Italiana (C-145/06 in C-146/06, EU:C:2007:411) izhaja, da so mazalna olja, v zvezi s katerimi se ne uporablja ta ureditev, drugi proizvodi, kot so tisti iz člena 3(1), prva alineja, Direktive 92/12, tako da države članice v skladu s tem členom 3(3), prvi pododstavek, obdržijo pravico do uvedbe ali ohranitve davkov, pobranih od teh izdelkov, če ti davki pri trgovanju med državami članicami ne povzročijo dodatnih formalnosti ob prestopu meje.
- 23 Toda, predložitveno sodišče meni, da z navedeno sodbo ni bil podan odgovor na vprašanje, ali se lahko na porabo takšnih mazalnih olj naloži davek v skladu s pravili, ki veljajo za usklajeno trošarino, to pomeni, da se za te proizvode, kadar so predmet transakcij znotraj Skupnosti, določijo enake obveznosti in formalnosti, kot so določene za proizvode, za katere se uporablja navedena ureditev.
- 24 Predložitveno sodišče v zvezi s tem poudarja, da se lahko mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, in ki izvirajo iz druge države članice, na Poljskem pridobijo na podlagi dveh režimov. Prvič, na podlagi člena 40(6) zakona o trošarinah, se lahko za njih uporablja režim odloga plačila trošarine, za katerega je treba opraviti vrsto strogih upravnih formalnosti, in sicer, je treba zlasti pridobiti status registriranega prejemnika ter urediti trošarinsko skladišče. Po mnenju predložitvenega sodišča so za odpрте in obratovanje trošarinskega skladišča določene zahteve, ki so povezane z občutnimi stroški, zaradi katerih je manjšim podjetjem, ki pridobivajo mazalna olja znotraj Skupnosti pogosto praktično onemogočena izpolnitev teh zahtev, uporaba storitev trošarinskega skladišča, ki ga da na voljo drug gospodarski subjekt, pa prav tako pomeni dodatne stroške. Ta podjetja naj bi bila zato v manj ugodnem položaju v primerjavi s subjekti, ki delujejo na nacionalnem trgu mazalnih olj.

- 25 Drugič, v skladu s členom 78(3) zakona o trošarinah tudi za pridobivanje trošarinskih izdelkov znotraj Skupnosti pod režimom plačila trošarine veljajo zahteve iz člena 78(1) tega zakona. Predložitveno sodišče se s sklicevanjem na sodbi Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33) in Kalinčev (C-2/09, EU:C:2010:312), sprašuje, ali je treba obveznosti prijave pridobitve znotraj Skupnosti in predložitve instrumenta za zavarovanje plačila trošarine pred vnosom šteti za formalnosti ob prestopu meje v smislu člena 3(3) Direktive 92/12 in člena 1(3), drugi pododstavek, Direktive 2008/118. Sprašuje se tudi, ali je treba šteti, da so te obveznosti namenjene zagotoviti plačilo trošarine, ker je ta cilj mogoče doseči tudi ob spoštovanju drugih obveznosti iz člena 78(1) navedenega zakona, in sicer obveznosti predložitve poenostavljene deklaracije, obračunanja in plačila trošarine v roku 10 dni od dneva nastanka obveznosti obračuna davka, ter vodenje evidence trošarinskih izdelkov, pridobljenih znotraj Skupnosti.
- 26 Predložitveno sodišče poleg tega poudarja, da so v skladu s členoma 21(1), točka 2, in 78(1), točka 3, zakona o trošarinah roki za plačilo trošarine različni, glede na to, ali so mazalna olja pridobljena na nacionalnem trgu ali pa so pridobljena znotraj Skupnosti na podlagi režima plačila trošarine, pri čemer je lahko taka razlika v nasprotju s členom 110 PDEU.
- 27 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 3(3) Direktive 92/12 – oziroma zdaj člen 1(3), prvi pododstavek, točka (a), in drugi pododstavek, Direktive 2008/118 – razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica mazalna olja, označena s tarifnimi oznakami KN od 2710 19 71 do KN 2710 19 99, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, obdavči s trošarino v skladu s pravili, ki se uporabljajo za usklajeno trošarino od potrošnje energentov?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 28 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 3(3) Direktive 92/12 in člen 1(3) Direktive 2008/118 razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se glede proizvodov, ki ne spadajo na področje uporabe teh direktiv, kakršna so mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, določi davek, ki je urejen z enakimi pravili, kot so tista iz ureditve usklajene trošarine, na katero se nanašata navedeni direktivi.
- 29 Najprej je treba poudariti, da se spor o glavni stvari nanaša na vprašanje razlage nacionalnega prava, ki ga je družba OTP zastavila v času, ko je bila Direktiva 92/12 še v veljavi, medtem ko je do odgovora Ministra na to vprašanje prišlo potem, ko je bila 1. aprila 2010 ta direktiva razveljavljena z Direktivo 2008/118. Glede na to, da se ta odgovor lahko uporabi za transakcije tako pred, kot po začetku veljavnosti Direktive 2008/18, je treba šteti, da je mogoče ti direktivi *ratione temporis* uporabiti za namene navedenega spora. To še toliko bolj drži, ker je člen 1(3) Direktive 2008/118 enak členu 3(3) Direktive 92/12.

Pobiranje davka, ki je urejen z enakimi pravili, kot so pravila, ki urejajo usklajeno trošarino, na proizvode, ki niso obdavčeni s trošarino

- 30 Kot so poudarili predložitveno sodišče in vse zainteresirane stranke, ki so Sodišču predložile stališča, je iz točke 43 sodbe Fendt Italiana (EU:C:2007:411) razvidno, da mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, sicer spadajo v opredelitev pojma „energenti“ v smislu člena 2(1)(b) Direktive 2003/96, vendar so s členom 2(4)(b), prva alineja, izrecno izključena s področja uporabe te direktive. Zato v skladu s členom 1(1)(a) Direktive 2008/118 ta mazalna olja niso vključena v ureditev usklajene trošarine, določeno v tej direktivi.

- 31 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da so navedena mazalna olja drugačni proizvodi kot „trošarinsko blago“ v smislu člena 1(1) Direktive 2008/118, tako da v skladu s tem členom 1(3) države članice lahko pobirajo davke od teh proizvodov, če pobiranje takih davkov pri trgovanju med državami članicami ne povzroči dodatnih formalnosti, povezanih s prestopom meje (glej v tem smislu, kar zadeva člen 3(1) in (3) Direktive 92/12, sodbo Fendt Italiana, EU:C:2007:411, točka 44).
- 32 Družba OTP izpodbija skladnost zadevne poljske zakonodaje iz postopka v glavni stvari s členom 1(3) Direktive 2008/118, ker je s to ureditvijo za mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, določen davek, ki je urejen z enakimi pravili kot so tista, ki so v tej direktivi določena za usklajene trošarine.
- 33 V zvezi s tem je treba poudariti, kot je to razvidno iz točke 31 te sodbe, da je s to določbo možnost držav članic, da pobirajo davke na proizvode, ki niso tisti, za katere velja ureditev usklajene trošarine, pogojena zgolj s tem, da to pobiranje pri trgovanju med državami članicami ne sme povzročati formalnosti, povezanih s prestopom meje. Drugače kakor člen 1(2) Direktive 2008/118 v povezavi z njeno uvodno izjavo 4, ki se nanaša na proizvode, za katere se ta ureditev uporablja, pa ta člen 1(3) torej ne določa, da morajo biti zadevni davki drugi davki, kot je usklajena trošarina, ali da morajo imeti poseben namen.
- 34 Iz tega sledi, da člen 1(3) navedene direktive kot tak ne nasprotuje temu, da države članice obdavčijo proizvode, ki niso proizvodi, za katere se uporablja ureditev usklajene trošarine, z drugim davkom, ki je urejen z enakimi pravili kot so tista, ki so določena za to ureditev.
- 35 Te ugotovitve ne omaje člen 20(1) Direktive 2003/96, na katerega se sklicuje družba OTP, v skladu s katerim določbe Direktive 2008/118 o nadzoru in gibanju veljajo le za energente, navedene na seznamu iz te določbe. Namreč dejstvo, da se ta seznam ne nanaša na mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, ki so izključena s področja uporabe Direktive 2003/96, ni pomembno v zvezi z razlago člena 1(3) Direktive 2008/118.

Prepoved formalnosti, povezanih s prestopom meje

- 36 Kot je že bilo poudarjeno, za izpolnitev zahtev iz člena 1(3) Direktive 2008/118, pa davek na mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, pri trgovanju med državami članicami ne sme povzročati formalnosti, povezanih s prestopom meje.
- 37 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je namen formalnosti, naložene uvozniku proizvoda, na katerega se plača nacionalni davek, sicer zagotoviti plačilo dolga, ki ustreza znesku tega davka, vendar pa je taka formalnost povezana z obdavčljivim dogodkom tega davka, in sicer pridobitvijo znotraj Skupnosti, in ne s prestopom meje v smislu te določbe (glej v tem smislu sodbi Brzeziński, EU:C:2007:33, točki 47 in 48, ter Kalinčev, EU:C:2010:312, točka 27).
- 38 Kar zadeva, prvič, režim odloga plačila trošarine, ki se v skladu s členom 40(6) zakona o trošarinah uporablja za mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, je razvidno, da zahteve v zvezi s tem režimom veljajo tako za proizvode vnesene iz druge države članice, kot za proizvode pridobljene na poljskem nacionalnem trgu, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče. Zgolj zato, kot je poudarila Evropska komisija, ni mogoče šteti, da so te zahteve formalnosti povezane s prestopom meje.
- 39 Glede, drugič, režima plačila trošarine, se predložitveno sodišče sprašuje, ali obveznosti iz člena 78(1), točka 1, zakona o trošarinah, in sicer obveznosti prijave nameravane pridobitve znotraj Skupnosti in predložitve instrumenta za zavarovanje plačila trošarine pred vnosom zadevnih proizvodov pomenijo formalnosti povezane s prestopom meje.

- 40 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da morajo biti v skladu s samim besedilom te določbe, obveznosti, ki jih določa, izpolnjene, preden so zadevni proizvodi preneseni prek poljske meje. Poleg tega je očitno, da je namen predložitve instrumenta za zavarovanje plačila trošarine zagotovitev plačila te trošarine, in je torej povezana z obdavčljivim dogodkom za trošarino, v smislu sodne prakse navedene v točki 37 te sodbe.
- 41 Poleg tega so obveznosti iz člena 78(1), točka 1, zakona o trošarinah enake zahtevam, ki jih morajo – kar zadeva proizvode za katere velja ureditev usklajene trošarine – v skladu s členom 34(2), prvi pododstavek, točka (a), Direktive 2008/118 izpolniti osebe zavezane za plačilo trošarine. Na podlagi tega je treba ugotoviti, da zakonodajalec Unije ni štel, da te zahteve pomenijo formalnosti povezane s prestopom meje.
- 42 Ob tem iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da je predložitveno sodišče menilo, da je namen obveznosti predložitve poenostavljene deklaracije, obračunanja in plačila trošarine v roku 10 dni od dneva nastanka obveznosti obračuna davka, ter vodenje evidence trošarinskih izdelkov, pridobljenih znotraj Skupnosti, ki so določene v členu 78(1), točki (3) in (4), zakona o trošarinah, zagotoviti plačilo dolgovane trošarine. Zato s tem argumentom ni izključeno, da obveznosti navedene v tem členu 78(1), točka 1, sledijo enakemu cilju.
- 43 Iz tega sledi, da ni mogoče šteti, da obveznosti, kot so te navedene v členu 78(1), točke (1), (3) in (4) zakona o trošarinah, pri trgovanju med državami članicami pomenijo formalnosti, povezane s prestopom meje, ki so v skladu s členom 1(3), drugi pododstavek, Direktive 2008/118 prepovedane.

Spoštovanje člena 110 PDEU

- 44 Čeprav predložitveno sodišče izrecno ne zastavlja vprašanja v zvezi z razlago člena 110 PDEU, pa si pri obrazložitvi predložitvene odločbe zastavlja vprašanje o skladnosti rokov za plačilo trošarine, ki so določeni v različnih določbah zakona o trošarinah, s tem členom.
- 45 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da to, da je predložitveno sodišče vprašanje za predhodno odločanje oblikovalo tako, da se je sklicevalo le na nekatere določbe prava Unije, ni ovira za to, da mu Sodišče predloži vse elemente razlage, ki so lahko uporabni pri sojenju v zadevi, o kateri odloča, ne glede na to, ali jih ta v vprašanih navaja. Glede tega mora Sodišče iz vseh elementov, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe, zbrati elemente prava Unije, ki jih je treba razložiti ob upoštevanju predmeta spora (glej zlasti sodbo Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve in drugi, C-225/13, EU:C:2014:245, točka 30 in navedena sodna praksa). Zato je treba preučiti vprašanje, ali člen 110 PDEU nasprotuje določitvi teh rokov za plačilo.
- 46 V skladu z ustaljeno sodno prakso je mogoče šteti, da je sistem obdavčitve določene države članice združljiv s členom 110 PDEU, le če je ugotovljeno, da je urejen tako, da izključuje vsako možnost, da bi bili vneseni izdelki bolj obdavčeni od domačih izdelkov, in da tako v nobenem primeru nima diskriminatornih učinkov (glej sodbo X, C-437/12, EU:C:2013:857, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 47 Za kršitev člena 110, prvi odstavek, PDEU, gre kadar se davek na vnesen izdelek in davek na podoben nacionalni izdelek izračunata na različna načina in po različnih postopkih, kar – tudi če le v nekaterih primerih – vodi do višjega davka na vnesene izdelke (glej v tem smislu sodbi Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, točka 3, in Stadtgemeinde Frohnleiten in Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, EU:C:2007:657, točka 49 in navedena sodna praksa).

- 48 Kot je Sodišče že pojasnilo, je tako, če so roki za plačilo davka na nacionalne proizvode daljši od rokov, ki veljajo za proizvode vnesene iz drugih držav članic. Taka ugodnost pridržana nacionalnim proizvodom namreč pomeni različno obravnavanje v škodo vnesenih proizvodov, s čimer je kršena prepoved iz člena 110 PDEU (glej v tem smislu sodbo *Grundig Italiana*, C-68/96, EU:C:1998:299, točka 23 in navedena sodna praksa).
- 49 Zdi se, da iz predložitvene odločbe izhaja, da se za mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, in ki se pridobijo na nacionalnem ozemlju, obvezno uporablja režim odloga plačila trošarine, kar je med drugim na obravnavi potrdila poljska vlada, kar pa mora vendarle preveriti nacionalno sodišče. V skladu s členom 21(2) zakona o trošarinah mora zavezanec plačati trošarino v zvezi s temi proizvodi najpozneje do 25. dne naslednjega meseca po mesecu, v katerem je nastala obveznost obračuna davka zaradi prenehanja navedenega režima. Ta rok plačila velja tudi za mazalna olja vnesena iz druge države članice, za katera velja režim odloga plačila trošarine. Nasprotno pa je rok za plačilo trošarine za vnesene proizvode v okviru režima plačila trošarine v skladu s členoma 21(3), točka 1, in 78(1), točka 3, in (3), tega zakona, deset dni od dneva nastanka obveznosti obračuna davka.
- 50 Razvidno je torej – kar pa mora predložitveno sodišče še preveriti – da je rok za plačilo dolgovane trošarine za mazalna olja, ki so bila vnesena na podlagi režima odloga plačila trošarine, od njihovega dajanja v promet na poljskem trgu, enak roku, ki je določen za mazalna olja pridobljena na navedenem trgu. Poleg tega so mazalna olja, ki so vnesena, lahko vnesena v skladu z režimom plačila trošarine, česar posledica je krajši rok za plačilo trošarine.
- 51 Iz tega sledi, da kar zadeva režim odloga plačila trošarine, za katerega se zdi da obvezno velja za pridobitev mazalnih olj na nacionalnem trgu, ni različnega obravnavanja glede roka za plačilo dolgovane trošarine, v škodo vnesenih mazalnih olj. To, da je le za vnesene proizvode prav tako mogoče uporabiti režim plačila trošarine, ki vključuje krajši rok plačila, ne more vplivati na to, da ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ni diskriminatorna.
- 52 Glede na navedeno je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 3(3) Direktive 92/12 in člen 1(3) Direktive 2008/118 razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da se glede proizvodov, ki ne spadajo na področje uporabe teh direktiv, kakršna so mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, določi davek, ki je urejen z enakimi pravili, kot so tista iz ureditve usklajene trošarine, na katero se nanašata navedeni direktivi, če to, da se v zvezi z zadevnimi proizvodi pobira ta davek, pri trgovanju med državami članicami ne povzroči formalnosti, povezanih s prestopom meje.

Stroški

- 53 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Člen 3(3) Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov in člen 1(3) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12 je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da se glede proizvodov, ki ne spadajo na področje uporabe teh direktiv, kakršna so mazalna olja, ki se uporabljajo za drug namen kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje, določi davek, ki je urejen z enakimi pravili, kot so

tista iz ureditve usklajene trošarine, na katero se nanašata navedeni direktivi, če to, da se v zvezi z zadevnimi proizvodi pobira ta davek, pri trgovanju med državami članicami ne povzroči formalnosti, povezanih s prestopom meje.

Podpisi