Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
EVGENIJA TANCHEVA
od 21. siječnja 2021.[1]

Predmet C-279/19

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
protiv
WR

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Court of Appeal (Žalbeni sud, Ujedinjena Kraljevina))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – Obveznik plaćanja trošarine – Osoba koja drži robu za isporuku – Osoba koja je sudjelovala u nepravilnosti – Pojam – Prijevoznik robe – Nedužni posrednik"

1. Court of Appeal (Žalbeni sud, Ujedinjena Kraljevina) ovim zahtjevom za prethodnu odluku traži tumačenje članka 33. stavka 3. Direktive 2008/118/EZ[2]. Zahtjev je upućen u okviru spora između Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Porezna i carinska uprava) (HMRC) i osobe WR u pogledu zakonitosti odluke o razrezivanju trošarine koja je osobi WR izdana za robu koju je ona nezakonito prevezla u Ujedinjenu Kraljevinu. U biti, glavno pitanje odnosi se na to je li vozač kamiona (WR) za kojeg je utvrđeno da je u trenutku nastanka obveze plaćanja trošarine bio u fizičkom posjedu robe za koju trošarina nije plaćena *objektivno odgovoran* za plaćanje te trošarine na temelju Direktive.

I. Pravni okvir

2. Za potrebe ovog mišljenja dovoljno je uputiti na pravni okvir Unije i nacionalni pravni okvir, kako su opširno izloženi u točkama 14. do 24. presude suda koji je uputio zahtjev od 19. ožujka 2019.[3].

II. Spor u glavnom postupku i prethodna pitanja

3. Službenici UK Border Agencyja (Agencija za zaštitu granica Ujedinjene Kraljevine, Ujedinjena Kraljevina) (UKBA) 6. rujna 2013. kod Dover Easter Rocksa zaustavili su teško teretno vozilo (u daljnjem tekstu: TTV) koje je vozio WR, samozaposlena osoba. TTV je bio natovaren s 26 paleta piva. WR je službenicima UKBA-a pokazao tovarni list Cargo Movement Requirement (u daljnjem tekstu: tovarni list CMR) na kojem je bilo navedeno da je roba obuhvaćena elektroničkim trošarinskim dokumentom s navedenim JRO-om (jedinstvena referentna oznaka). Na tovarnom listu CMR usto je

1 Izvorni jezik: engleski

2 Direktiva Vijeća od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.) (u daljnjem tekstu: Direktiva)

3 [2019] EWCA Civ 465 (u daljnjem tekstu: presuda od 19. ožujka 2019.)

bilo navedeno da je pošiljatelj bilo carinsko skladište u Njemačkoj, a primatelj društvo Seabrook Warehousing Ltd, carinsko skladište u Ujedinjenoj Kraljevini. Stoga je dokumentacija na prvi pogled upućivala na to da se radilo o robi koja se kretala u sustavu odgode plaćanja trošarine u smislu članka 4. točke 7. Direktive.

4. Međutim, službenici UKBA-a provjerili su sustav EMCS (Sustav kontrole kretanja trošarinskih proizvoda) i utvrdili da je JRO naveden na tovarnom listu CMR već upotrijebljen u vezi s ranijom pošiljkom piva društvu Seabrooks. Teret se stoga, protivno dokumentaciji, nije kretao u sustavu odgode plaćanja trošarine. Stoga, kada je roba stigla u Ujedinjenu Kraljevinu, nastala je obveza plaćanja trošarine u Ujedinjenoj Kraljevini.

5. HMRC je osobi WR stoga izdao odluku o razrezivanju trošarine u iznosu od 22 779 britanskih funti (GBP) (približno 25 200 eura) na temelju članka 13. stavaka 1. i 2. Excise Goodsa (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010 (Pravilnik iz 2010. o trošarinskoj robi (skladištenje, kretanje i nastanak obveze)) te mu ujedno izrekao kaznu u iznosu od 4897,48 britanskih funti (približno 5400 eura) na temelju Priloga 41. Finance Actu 2008. (Zakon o financijama iz 2008.).

6. WR je protiv odluke o razrezivanju trošarine (i kazne) podnio žalbu First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (United Kingdom) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) (u daljnjem tekstu: FtT), koji je donio sljedeća činjenična utvrđenja: WR je bio iskusan vozač kamiona, koji je u razdoblju od 2009. do 2013. bio zaposlen pri prijevozničkom poduzeću, a od 2013. smatrao se samozaposlenim (pri čemu se tek 2015. pri poreznim tijelima registrirao kao samozaposlena osoba). Bio je plaćen u gotovini bez ikakvih odbitaka. Tijekom 2014. pristao je raditi za poduzeće za koje je mislio da se zove „Kells" za 250 britanskih funti tjedno za dva-tri dana rada, odnosno za 350 do 360 britanskih funti ako bi radio dulje. Nije bilo pisanog ugovora te je bio plaćen osobno u gotovini ili novcem skrivenim na parkiralištu za kamione, gdje bi ga on preuzeo.

7. Prema FtT-ovu utvrđenju, WR bi obično otišao na parkiralište za kamione i preuzeo praznu prikolicu, koju bi odvezao do osiguranog parkirališta za prikolice u Calaisu (Francuska) te bi je zamijenio za prikolicu natovarenu robom koju je trebalo prevesti u Ujedinjenu Kraljevinu. Dokumentaciju o teretu, koja se sastojala od tovarnog lista CMR i dostavnice, pronašao bi u cijevi na boku prikolice te bi je pregledao kako bi ustanovio o kojoj se vrsti robe radi te koje je njezino odredište. U svijetu u kojem je WR poslovao očito nije bilo neobično da se vozači kamiona povremeno zapošljavaju na temelju takvih neformalnih dogovora (bez obzira na to jesu li okolnosti opravdavale taj zaključak ili ne), pri čemu se te vozače kamiona plaća u gotovini, bez ikakve dokumentacije koja bi dokazala te dogovore, a njih ne zanima identitet onih koji ih zapošljavaju te koji su nepoznati HMRC-u.

8. FtT je dalje utvrdio da je WR 6. rujna 2013. preuzeo pošiljku piva namijenjenu trošarinskom skladištu Seabrook u Ujedinjenoj Kraljevini. WR je stoga znao da se pošiljka sastojala od trošarinske robe. Povrh događaja opisanih u točki 4. ovog mišljenja, službenici Border Forcea (Granična policija, Ujedinjena Kraljevina) zaplijenili su vozilo i trošarinsku robu. WR je osobu koja mu je naložila da preuzme robu („Des") obavijestio o tome što se dogodilo te ga je netko pokupio u Doveru. Dobio je plaću za taj tjedan te više nije imao kontakata s osobom „Des".

9. Prema FtT-ovu utvrđenju, WR nije sudjelovao u pokušaju krijumčarenja. Nadzirala ga je osoba (odnosno osobe) koja je organizirala krijumčarenje robe te su te osobe imale *de facto* i *de iure* pravo nadzora nad robom u trenutku kad je ona zaplijenjena. WR nije imao nikakav osobni interes u pogledu robe, s obzirom na to da je njegov jedini interes bio da slijedi upute u vezi s preuzimanjem te robe i njezinom isporukom te da mu se isplati niska naknada za njegove usluge. Nije bio ni vlasnik vozila. Identitet onih koji su sudjelovali u pokušaju krijumčarenja te su pri tome svjesno djelovali ne može se utvrditi. Jedine informacije koje je WR imao nalazile su se u dokumentaciji koju je skupio kad je

preuzeo robu te je, na prvi pogled, ta dokumentacija odgovarala kretanju robe koja se nalazila u važećem sustavu odgode plaćanja trošarine. WR nije nikako mogao provjeriti je li JRO naveden na tovarnom listu CMR već bio korišten ili ne. Nije bilo ničega u vezi s tim dokumentima što bi ga potaknulo na to da ih dovede u pitanje, a nije imao pristup sustavu EMCS.

10. S obzirom na to, FtT je primijenio sudsku praksu Criminal Divisiona of the Court of Appeal (Kazneni odjel Žalbenog suda, Ujedinjena Kraljevina) [4] i presudio: (i.) „stvarno ili pretpostavljeno znanje [osobe WR] da u fizičkom posjedu ima prokrijumčarenu robu može biti dostatno da bi se radilo o ‚držanju' […] i da se takvu osobu ne smatra ‚nedužnim posrednikom'"; (ii.) međutim, WR je bio nedužni posrednik te se stoga ne može smatrati da je „držao" robu ili „isporučivao robu" u smislu članka 13. Pravilnika; te bi (iii.) „u utvrđenim okolnostima […] nametanje osobi WR obveze plaćanja dovelo do ozbiljnih pitanja usklađenosti s ciljevima zakonodavstva". FtT je prihvatio žalbu osobe WR te poništio odluku o razrezivanju trošarine i novčanoj kazni.

11. HMRC je protiv te presude podnio žalbu Upper Tribunalu (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina). Upper Tribunal (Viši sud) odbio je HMRC-ovu žalbu, u bitnome navevši da se njome nisu pobijala FtT-ova činjenična utvrđenja te da se ona stoga temeljila na tome da WR nije imao ni stvarno ni pretpostavljeno znanje o pokušaju krijumčarenja. I taj je sud u biti primijenio iznimku za nedužnog posrednika i potvrdio FtT-ovu odluku.

12. HMRC je protiv te presude podnio žalbu sudu koji je uputio zahtjev (Court of Appeal (Žalbeni sud)). Taj je sud odbio HMRC-ovu žalbu protiv odluke Upper Tribunala (Viši sud) u pogledu novčane kazne izrečene na temelju Priloga 41. Zakonu o financijama iz 2008. Međutim, sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu valjanosti presude Upper Tribunala (Viši sud), a posebno u pogledu pitanja je li vozač TTV-a – koji nema nikakva prava ili interese u pogledu robe koju prevozi te ne zna ili nema razloga smatrati da ta roba podliježe trošarini – obvezan platiti te trošarine u skladu s člankom 33. stavkom 3. Direktive.

13. U tim okolnostima, Court of Appeal (Žalbeni sud, Ujedinjena Kraljevina) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li osoba koja ima u fizičkom posjedu trošarinsku robu u trenutku nastanka obveze obračuna trošarine na tu robu u državi članici B obveznik plaćanja te trošarine na temelju članka 33. stavka 3. Direktive 2008/118 […] u okolnostima u kojima ta osoba:

   (a) nije imala pravni ili imovinski interes na trošarinskoj robi;

   (b) prevozila je trošarinsku robu, uz naknadu te u ime drugih, između države članice A i države članice B; i

   (c) znala je da ima u posjedu trošarinsku robu, ali nije znala i nije imala razloga sumnjati da je nastala obveza obračuna trošarine na tu robu u državi članici B, u tom trenutku ili prije nastanka te obveze?

2. Razlikuje li se odgovor na prvo pitanje ako ta osoba nije znala da je roba koju ima u posjedu bila trošarinska roba?"

4 Presuda u predmetu Taylor and Wood protiv R [2013.] EWCA Crim 1151

III. Analiza

A. Kratak sažetak argumenata stranaka

14. Pisana očitovanja Sudu podnijeli su WR, vlada Ujedinjene Kraljevine, nizozemska i talijanska vlada te Europska komisija.

15. WR (tuženik iz glavnog postupka) u bitnome ističe da su ga dva nacionalna suda pravilno okvalificirala kao „nedužnog posrednika", s obzirom na to da nije imao nikakva prava ili interese u pogledu robe koju je uz naknadu prevozio u ime drugih te da nije znao niti se može smatrati da je trebao znati da su u odnosu na robu koju je prevozio utajene trošarine te stoga ne bi trebao biti obveznik plaćanja te trošarine na temelju članka 33. stavka 3. Direktive. Odluka da je netko tko se nalazi u položaju poput onoga osobe WR obveznik plaćanja trošarine može uzrokovati komercijalni kaos jer bi značila da bi vozač dostavljač (koji, primjerice, radi za društvo DHL) koji je preuzeo sanduk vina u točki A i dostavio ga u točku B bio obveznik plaćanja trošarine (jednostavno zato što je na temelju oznaka na paketu znao ili trebao znati da sadržava vino), ako se ispostavi da ona na taj sanduk nije plaćena.

16. Dalje, članak 38. Direktive, koji obvezu plaćanja trošarine u slučaju nepravilnosti tijekom kretanja trošarinske robe nalaže „bilo koj[oj] osob[i] koja je sudjelovala u nepravilnosti", treba tumačiti na način da se želi uputiti na nekoga tko je znao ili trebao znati za nepravilnost.

17. Nadalje, u Direktivi se ni na koji način ne utvrđuje da bi se porez trebao naplaćivati od onih koji nemaju interesa u robi koja se prevozi i koji ne znaju (niti imaju razloga vjerovati) da na robu nije bila plaćena trošarina. Takvo tumačenje ne bi bilo prikladno i nužno kako bi se osigurali ciljevi Direktive te bi stoga povrijedilo načelo proporcionalnosti.

18. Vlada Ujedinjene Kraljevine i nizozemska vlada te Komisija u biti ističu da članak 33. stavak 3. Direktive treba tumačiti na način da zahtijeva da za plaćanje trošarine bude odgovorna osoba, kao što je WR, koja „drži robu" u trenutku nastanka obveze plaćanja te trošarine.

19. Talijanska vlada ima slično stajalište, ali ga temelji na članku 38. Direktive.

B. Ocjena

1. Uvodne napomene

20. Smatram da je na prethodna pitanja prikladno zajedno odgovoriti jer sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati treba li vozač kamiona kao što je WR biti obvezan platiti trošarinu, posebice na temelju članka 33. stavka 3. Direktive, ako ta osoba nema nikakav interes u pogledu robe te ne zna ili nema razloga sumnjati da je nastala obveza obračuna trošarine na tu robu.

21. Zbog razloga objašnjenih u nastavku, došao sam do zaključka da je stajalište koje zagovaraju sve stranke (osim osobe WR) pravilno. Stoga na gore izloženo pitanje treba odgovoriti potvrdno: vozač kamiona kao što je WR objektivno je odgovoran za plaćanje trošarine.

22. Posebno ću ispitati cilj mjere, tekst relevantnih odredbi i moguće analogije s drugim zakonodavnim okvirima.

23. Naime, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da prilikom tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i kontekst u kojem se nalazi te ciljeve propisa kojeg je dio [5]. Slično tomu, utvrđivanje značenja i dosega pojmova za koje pravo Unije ne daje nikakvu definiciju treba provesti u skladu s njihovim uobičajenim smislom u svakodnevnom jeziku, uzimajući u obzir kontekst u kojem se oni koriste i ciljeve postavljene propisom kojem pripadaju [6].

2. Svrha Direktive 2008/118 i cilj relevantnih odredbi

24. Glavna svrha Direktive jest odrediti pravila o posjedovanju, kretanju i praćenju robe koja podliježe trošarinama kako bi se osiguralo da se trošarine obračunavaju jednako u svim državama članicama [7]. To usklađivanje trebalo bi stvoriti skladan sustav u kojem se trošarine sustavno plaćaju prije nego što se roba pusti u slobodan promet – čime se omogućuje slobodno kretanje robe te se pritom osigurava da nacionalna tijela doista naplate odgovarajući porezni dug – te koji sprečava slučajeve dvostrukog oporezivanja transakcija između država članica.

25. U ovom slučaju roba se nije kretala u sustavu odgode plaćanja trošarine jer je dokumentacija bila lažna (trošarinska roba prevozila se na temelju tovarnog lista CMR koji je sadržavao lažni.

26. Iz odluke kojom je upućen zahtjev proizlazi da je roba o kojoj je riječ, zbog nevaljanosti dokumenta kojim se dokazivalo da se kretala u sustavu odgode plaćanja trošarine i držala u komercijalne svrhe, već puštena u potrošnju te da je stoga u trenutku njezina dolaska u Ujedinjenu Kraljevinu nastala trenutačna obveza plaćanja trošarine na nju.

27. Imajući na umu svrhu Direktive (koja je navedena u točki 24. ovog mišljenja), zakonodavstvom se određuje niz obveznika plaćanja trošarine.

28. U tom smislu, članak 33. stavak 3. Direktive kao obveznike plaćanja trošarine određuje: (a) osobu koja isporučuje robu; (b) osobu koja drži robu (u potpuno objektivnom smislu njezina fizičkog posjedovanja); ili (c) osobu kojoj se roba isporučuje u drugu državu članicu. Za slučaj nepravilnosti, članak 38. stavak 3. Direktive predviđa da trošarinu plaća „osoba koja je jamčila njezino plaćanje u skladu s člankom 34. stavkom 2. točkom (a) ili člankom 36. stavkom 4. točkom (a)" i „bilo koja osoba koja je sudjelovala u nepravilnosti".

29. Kada je riječ o ciljevima Direktive, kako ću to objasniti u sljedećem odjeljku, *širokom formulacijom* relevantnih odredbi – koje se odnose na niz potencijalnih obveznika plaćanja trošarine a da pritom u tom pogledu ne predviđaju nikakav redoslijed između njih te koji su za njezino plaćanje solidarno odgovorni – želi se zajamčiti stvarno plaćanje poreznog duga te se u tu svrhu *netko mora smatrati odgovornim*. Sud je u svojoj sudskoj praksi podržao to stajalište [8].

30. Članak 8. stavak 2. Direktive primjenjuje *načelo solidarne odgovornosti*: „Kada je više osoba obvezno za plaćanje jednog trošarinskog duga, one su solidarno obvezane za plaćanje tog duga."

31. Iz tog načela proizlazi da je *svaki dužnik* odgovoran za *ukupan iznos* duga i da vjerovnik u načelu može zahtijevati plaćanje tog duga od jednog ili više dužnika po svojem izboru [9].

5 Presude od 26. siječnja 2012., ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, t. 26.) i od 19. srpnja 2012., A (C-33/11, EU:C:2012:482, t. 27. i navedena sudska praksa)

6 Vidjeti u tom smislu presudu od 13. prosinca 2012., BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, t. 25. i navedena sudska praksa).

7 Vidjeti presudu od 5. travnja 2001., van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, t. 39.).

8 Presude od 5. travnja 2001., van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, t. 41. i 42.) i od 3. srpnja 2014., Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, t. 25. i 26.)

9 Vidjeti presudu od 18. svibnja 2017., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, t. 85.).

32. Smatram da je odluka zakonodavca Unije da primijeni načelo solidarne odgovornosti dosljedna sustavu Direktive, koji zahtijeva *da se osigura stvarna naplata trošarinskog duga*. To proizlazi iz uvodnih izjava 15., 19. i 20. Direktive, a važnost toga naglašena je i u predmetu van de Water [10].

33. Nadalje, kako to jasno proizlazi iz njezine uvodne izjave 8., Direktivom je, uz pojmove robe na koju treba obračunati trošarinu i mjesta u kojem nastaje obveza obračunavanja trošarine, usklađen i raspon obveznika plaćanja trošarine. Stoga, ako je osoba u fizičkom posjedu trošarinske robe koja je puštena u potrošnju, ta je osoba obvezna platiti trošarinu na tu robu neovisno o tome zna li ili treba znati da se na tu robu obračunava trošarina.

34. Naime, sama svrha solidarne odgovornosti jest ojačati pravnu zaštitu koja je dostupna tijelima te na taj način poboljšati učinkovitost naplate trošarinskih dugova [11] kao i zaštitu vlastitih sredstava Europske unije.

35. Smatram (kao i nizozemska vlada) da bi ta svrha (točka 24. ovog mišljenja) bila dovedena u pitanje ako bi porezna tijela morala dokazati da obveznik plaćanja trošarine također zna da roba o kojoj je riječ podliježe trošarini. Takav bi zahtjev u praksi znatno otežao naplatu poreznog duga.

36. Naime, uvjet znanja zapravo potiče utaju trošarina. Transakcije kojima nastaje obveza plaćanja trošarine često uključuju mreže trgovine, prijevoza i preprodaje u kojima niz osoba ima svoje pojedinačne (male) uloge. Stoga je posve moguće da se nekoga – poput vozača kamiona – tko osobno ne poznaje situaciju te je samo malena karika u cjelokupnom lancu ipak mora moći smatrati odgovornim, s obzirom na to da inače ne bi bilo moguće provesti učinkovito oporezivanje.

37. Kako je to vlada Ujedinjene Kraljevine dodala, unošenje uvjeta znanja u pojmove „držanje" ili „isporučivanje" iz članka 8. stavka 1. točke (b) i članka 33. stavka 3. Direktive narušilo bi njezin smisao i svrhu. Stvorilo bi sredstvo pomoću kojeg bi se trošarina relativno lako mogla utajiti. Stoga bi bilo dovoljno da pojedinac za kojeg je utvrđeno da je bio u posjedu robe na koju treba obračunati trošarinu jednostavno ne navede – kao što to WR nije učinio u predmetnom slučaju – osobu koja ga je zaposlila da preveze robu ili bilo koje druge podatke o vlasništvu nad robom (bilo namjerno ili zato što su mu dani lažni podaci).

38. Podsjećam, to bi otežalo borbu protiv prijevara i zlouporaba, a sâm sustav Direktive i njezine uvodne izjave zahtijevaju da *nacionalna tijela osiguraju stvarnu naplatu poreznog duga* (vidjeti točku 32. ovog mišljenja).

39. Argument koji je WR iznio u pogledu primjera vozača društva DHL (točka 15. ovog mišljenja) [12] lako se može odbaciti. Osoba koja isporučuje pošiljku za društvo DHL ne bi morala platiti trošarinu, ali DHL – sâmo društvo – bi. Kako je to nizozemska vlada istaknula, osobu WR treba smatrati samozaposlenom osobom te stoga poduzetnikom koji je pristao raditi bez ikakva pisanog ugovora te primati novac u gotovini. Poduzetništvo podrazumijeva poduzetničke rizike, a oni uključuju osobnu odgovornost poduzetnika za osobe s kojima posluje i čije naloge prima. Nadalje, poduzetnik se od takvih rizika može zaštititi osiguranjem ili tako da ugovorom odredi da te rizike snose klijenti.

10 Vidjeti presudu od 5. travnja 2001. (C-325/99, EU:C:2001:201, t. 41.) i mišljenje nezavisnog odvjetnika D. Ruiz-Jaraba Colomera u predmetu van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, t. 27.).

11 Vidjeti također u tom pogledu presudu od 18. svibnja 2017., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, t. 88.).

12 Taj argument već su iznijeli stručnjaci. Vidjeti Snell, C., *Whose duty is it anyway*?, br. 5, Chambers Commercial & Chancery Bulletin, zima 2015./2016., str. 8. i 9.

3. Tekst relevantnih odredbi

40. Obveznike plaćanja trošarine čine, ovisno o situacijama navedenima u članku 33. stavku 3. Direktive, osoba koja isporučuje robu ili osoba koja drži robu za isporuku ili osoba kojoj se roba isporučuje.

41. Smatram da je tekst te odredbe jasan te istodobno izrazito širok.

42. Kako je to istaknula vlada Ujedinjene Kraljevine, Direktiva (kao ni propis koji joj je prethodio, Direktiva 92/12/EEZ[13]) ne predviđa ništa što bi sprečavalo države članice da od svakoga tko trošarinsku robu u komercijalne svrhe drži izvan sustava odgode plaćanja trošarine traže da podmiri porezni dug niti propisuje da osoba mora poznavati trošarinski status robe da bi se smatralo da je „drži".

43. Uobičajeno značenje riječi „držanje" i „isporučivanje" robe, koje se koriste u Direktivi, jasno je: one zahtijevaju samo fizičko posjedovanje robe. S obzirom na nepostojanje odstupanja u tom pogledu između raznih jezičnih verzija teksta, može se zaključiti da izraz „osoba […] koja drži robu" obuhvaća bilo koga tko fizički posjeduje robu, osim ako se tom tumačenju protivi svrha odredbe ili opća pravna načela.

44. Da je zakonodavac Unije doista htio zahtijevati postojanje stvarnog ili pretpostavljenog znanja, bio bi to izričito propisao.

45. Točno je da u zakonodavstvu Unije o trošarinama ne postoji definicija riječi „držanje" („holding"). Međutim, kako je to Komisija istaknula, kontekstualno tumačenje pokazuje da takva definicija postoji u carinskom zakonodavstvu, sustavu koji je uvelike usporediv sa zakonodavstvom o trošarinama. U skladu s člankom 5. točkom 34. Carinskog zakonika Unije[14], „‚posjednik robe' [(‚holder of the goods')] znači osoba koja je vlasnik robe ili koja ima [slično] pravo na raspolaganje robom *ili fizičku kontrolu nad robom*" (moje isticanje).

46. Široka formulacija članka 33. Direktive osigurava da obveznik može biti *svatko* tko drži robu do plaćanja trošarine, kako je to Sud utvrdio u predmetu Gross[15]. Taj se predmet odnosio na tumačenje članka 7. Direktive 92/12 (odredbe koja je prethodila članku 33. Direktive), a osobito na to mogu li uzastopni držatelji robe koja je puštena u potrošnju biti obveznici plaćanja trošarine. Uostalom, tomu u prilog ide i svrha Direktive, a to je osigurati stvarnu naplatu poreznog duga.

47. Pravilnost pristupa koji je Sud primijenio u presudi Gross brani se i u pravnoj literaturi[16].

48. Kako je to Upper Tribunal (Viši sud) već pravilno utvrdio u predmetu B&M Retail Ltd protiv HMRC-a[17] – koji se nije izravno odnosio na članak 33. Direktive, nego prije na tumačenje njezina članka 7. i postojanje odgovornosti na temelju te odredbe, ali je ipak relevantan u ovom predmetu – „smatramo da presuda Gross jasno potvrđuje da, kada trošarinska roba na koju nije plaćena trošarina uđe u promet države članice koja joj je odredište, tijela te države članice mogu izabrati kojem će od uzastopnih držatelja te robe razrezati trošarinu, pod uvjetom da ona nije već razrezana. To je u skladu s politikom na kojoj se temelji Direktiva iz 2008. […], a to je da dotična država članica mora osigurati

13 Direktiva Vijeća od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL 1992., L 76, str. 1.)

14 Uredba (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije (SL 2013., L 269, str. 1. i ispravci SL 2013., L 287, str. 90., SL 2015., L 70, str. 64., SL 2016., L 267, str. 2. i SL 2018., L 294, str. 44.)

15 Presuda od 3. srpnja 2014., Gross, C-165/13, EU:C:2014:2042

16 Vidjeti, među ostalim, Rehberg, E. i Ring, N., „*Steuerschuld als ‚zweiter' Besitzer im Verbrauchsteuerrecht*?", EU-Umsatz-Steuerberater, 2014., (izdanje 3.), str. 51., i Bogaerts, D., „*Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice*", Highlights & Insights on European Taxation, 2014., br. 10, str. 52. i 53.

17 [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456

plaćanje trošarine na robu za koju je utvrđeno da je puštena u potrošnju. Odluka u tom predmetu stoga je dosljedna načelu da osobi koja drži robu na koju nije plaćena trošarina treba biti moguće razrezati trošarinu, čak i ako je ta roba možda već puštena u potrošnju u toj istoj državi članici, pod uvjetom da neplaćena trošarina nije već razrezana."

49. S odobravanjem bih naveo i presudu od 19. ožujka 2019. (točku 66.), u kojoj je sud koji je uputio zahtjev presudio sljedeće: „Slažemo se da je politika na kojoj se temelji Direktiva iz 2008. […] da je obveza svake države članice da osigura plaćanje trošarine […]. Došlo bi do narušavanja unutarnjeg tržišta ako države članice ne bi donosile mjere da osiguraju da se roba na koju se trošarina trebala platiti ne može slobodno kretati na jedinstvenom tržištu uz robu na koju je trošarina plaćena. Kako je to Upper Tribunal (Viši sud) dalje utvrdio u presudi Davison and Robinson[18], ako nema nikakvih relevantnih informacija o tome da je roba već puštena u potrošnju, HMRC trošarinu mora razrezati osobi za koju utvrdi da drži robu o kojoj je riječ, ako je to jedini trenutak nastanka trošarinske obveze koji se može utvrditi. Ističemo HMRC-ov navod da, ako vozač ne može odrediti pošiljatelja, uvoznika ili svojeg poslodavca, kao što [WR] to ne može u ovom slučaju, jedina osoba kojoj se može razrezati trošarina jest sâm vozač. Ako mu se trošarina ne bi mogla razrezati zato što je HMRC ili sud utvrdio da nije znao da roba podliježe trošarini, prilike za krijumčarenje i prijevaru bile bi znatno veće. U skladu s tim, čini se da je objektivna odgovornost prihvaćeno obilježje sustava na temelju uzastopnih direktiva, kako je to prvotno objašnjeno […] u presudi Greenalls[19]".

50. Naime, mogu se samo složiti s analizom u presudi Greenalls, u kojoj je lord Hoffmann u točki 4. utvrdio (s čime se složila većina članova House of Lordsa (Dom lordova, Ujedinjena Kraljevina)) da je „Direktiva [iz 1992.] donesena […] u okviru stvaranja jedinstvenog tržišta bez fiskalnih granica. Glavna svrha te direktive bila je uspostava jedinstvenog skupa pravila za utvrđivanje trenutka nastanka obveze plaćanja trošarine kako bi se izbjegla situacija u kojoj bi se trošarina mogla naplatiti na istu robu u različitim zemljama". U toj je presudi House of Lords (Dom lordova) utvrdio da je društvo za skladištenje bilo objektivno odgovorno za plaćanje trošarine na votku koja je proizvedena i koja je puštena u izvoz iz trošarinskog skladišta tog društva, koje je u nekom trenutku prijevarno izbjegnuto. Upućujući na presudu van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), Lord Hoffmann je istaknuo (u točki 7.) da države članice same određuju identitet obveznika plaćanja trošarine nakon što je roba „puštena u potrošnju". Riječi „puštena u potrošnju" u relevantnom pravilniku nisu okvalificirane nikakvim riječima poput „zakonito". Lord Hoffmann je stoga zaključio da je društvo za skladištenje bilo objektivno odgovorno.

51. Slično tomu, smatram da se svakog držatelja robe poput WR-a mora smatrati objektivno odgovornim.

52. Slažem se sa sudom koji je uputio zahtjev i kada u točkama 67. i 68. svoje presude od 19. ožujka 2019. navodi da „tu politiku, prema našem mišljenju, odražava tekst Direktive i pravilnika. Slažemo se […] da uobičajeno značenje riječi ‚držanje' ili ‚isporučivanje' robe ne podrazumijeva nikakav zahtjev da je osobi poznat porezni status robe. Iako pravičnost i proporcionalnost, naravno, čine temelj prava Unije, kao i *common lawa* (običajno pravo), oni ne isključuju nužno objektivnu odgovornost. Veoma uvjerljivom smatramo tvrdnju da, s obzirom na politiku na kojoj se temelji Direktiva, propisivanje objektivne odgovornosti za vozača u tim okolnostima ne povrjeđuje načela pravičnosti ili proporcionalnosti […] Obično se oporezuju objektivni događaji ili transakcije, neovisno o stanju uma poreznog obveznika."

18 Davison and Robinson Ltd protiv HMRC-a [2018] UKUT 437 (TCC)

19 Greenalls Management Ltd protiv Customs and Excise Commissioners [2005.] UKHL 34

53. Kako je nizozemska vlada istaknula, tom doslovnom tumačenju članka 33. stavka 3. Direktive u prilog ide sustav te direktive. Direktiva uvjet znanja propisuje samo u slučaju nepravilnosti kod kretanja trošarinske robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine u smislu njezina članka 8. stavka 1. točke (a) podtočke ii. I to potvrđuje presuda Gross [20]. Iz te sudske prakse proizlazi da članak 33. stavak 3. ne treba tumačiti na način koji bi „učinio još nesigurnijim ubiranje trošarina koje se plaćaju zbog prelaska granice Europske unije".

54. Naime, u praksi je kod takvog kretanja uvijek potrebno jamstvo (koje u većini slučajeva daje pošiljatelj trošarinske robe). Ubiranje trošarine u takvom je slučaju zajamčeno. Zakonodavac Unije je zato u članku 8. stavku 1. točki (a) podtočki ii. Direktive odlučio odgovornost drugih osoba koje su sudjelovale u nepravilnom otpuštanju ograničiti na one koje su znale ili za koje je bilo razumno očekivati da su znale za nepravilnost otpuštanja.

55. Zakonodavac nije smatrao poželjnim uvrstiti uvjet znanja za slučajeva kada, kao u ovom predmetu, navedeno jamstvo nedostaje jer ne postoji obveza njegova davanja. Zakonodavac Unije stoga nije uvrstio uvjet znanja u članak 33. stavak 3. Direktive.

56. Ovaj se predmet, ako uzmemo u obzir činjenice glavnog postupka – na temelju pristupa nacionalnih poreznih tijela – ne odnosi na nepravilno otpuštanje robe iz sustava odgode plaćanja trošarine obuhvaćeno člankom 7. stavkom 2. Direktive, nego na nepravilno držanje robe u komercijalne svrhe u državi članici različitoj od one u kojoj je trošarina plaćena, što je, prema mišljenju nacionalnih poreznih tijela, stvorilo obvezu plaćanja trošarine na temelju članka 33. te direktive.

57. Međutim, kako je Komisija istaknula, situacija je u bitnome jednaka: roba koja podliježe trošarini drži se izvan sustava odgode plaćanja trošarine pa postoji obveza trenutnog plaćanja trošarine. Trošarinska roba ne mora se između država članica kretati unutar sustava odgode plaćanja trošarine, ali ipak podliježe uvelike sličnom režimu. Naime, iz perspektive odredišne države članice nema nikakve razlike između, s jedne strane, robe koja je nepravilno otpuštena iz sustava odgode plaćanja trošarine u drugoj državi članici i u nju dopremljena i, s druge, strane, robe na koju je trošarina plaćena u drugoj državi članici i potom u nju dopremljena. U oba slučaja postoji trenutna obveza plaćanja trošarine.

58. Iz svih navedenih razmatranja proizlazi da značenje riječi „držanje" iz članka 33. stavaka 1. i 3. Direktive obuhvaća jednostavno fizičko posjedovanje.

4. Članak 38. Direktive 2008/118

59. Slažem se s nizozemskom i talijanskom vladom te Komisijom koje u bitnome tvrde da gore navedeno nije kraj problema u slučaju poput onog iz glavnog postupka. Ta tvrdnja ne vrijedi kada je kretanje robe i plaćanje trošarine bilo uobičajeno. Vrijedi kada je bilo nepravilnosti te je stoga i članak 38. Direktive moguće relevantan za pružanje korisnog odgovora na prethodna pitanja. Prema članku 38., obvezu plaćanja trošarine među ostalim ima „bilo koja osoba koja je sudjelovala u nepravilnosti". Za osobu koja je prevozila robu te ju posjedovala u trenutku nastanka nepravilnosti može se smatrati da je „sudjelovala" u nepravilnosti, makar samo pasivno i nenamjerno.

60. U svakom slučaju, smatram da eventualna relevantnost članka 38. Direktive za ovaj predmet ne mijenja analizu koju sam gore iznio u pogledu njezina članka 33.: osoba u situaciji poput WR-ove obveznik je plaćanja trošarine.

20 Presuda od 3. srpnja 2014. (C-165/13, EU:C:2014:2042, t. 24. do 27.)

61. U članku 38. stavku 3. Direktive određeni su obveznici plaćanja trošarine u slučaju nepravilnosti. Osim osobe koja je jamčila plaćanje, među njih spada „bilo koja osoba koja je sudjelovala u nepravilnosti".

62. Slažem se Komisijom i nizozemskom vladom da je, u biti, osoba koja je prevezla robu sudjelovala u nepravilnosti. U svakom slučaju, članak 38. stavak 3. Direktive, kao ni njezin članak 33. stavak 3., ne zahtijeva da dužnik zna da roba o kojoj je riječ i dalje podliježe trošarini.

63. To je stajalište u skladu sa širokim tumačenjem izraza „bilo koja osoba koja je sudjelovala u nepravilnosti" iz članka 38. stavka 3. Direktive 2008/118 koje je Sud pružio u presudi od 17. listopada 2019., Comida paralela12 [21].

64. Slažem se i s talijanskom vladom da se u ovom predmetu riječi „bilo koja osoba koja je sudjelovala u nepravilnosti" nedvojbeno mogu odnositi na vozača kamiona WR-a. On je bio profesionalac koji je bio u mogućnosti poduzeti sve mjere predostrožnosti potrebne da izbjegne neželjeno sudjelovanje u nezakonitom krijumčarenju. Naime, objektivna odgovornost je važna ne samo kako bi se osiguralo da *netko* plati trošarinu, nego i kao sredstvo odvraćanja od krijumčarenja.

65. To tumačenje potvrđuje članak 8. stavak 1. točke (a) i (b) Direktive te je ono usto potpuno u skladu s općim sustavom uspostavljenim Direktivom, koji je osmišljen tako da se osigura nepostojanje praznina u pogledu odgovornosti pojedinaca koji sudjeluju u kretanju trošarinske robe.

66. Kako je Komisija istaknula, postojanje eventualnog prava regresa nije, prema logici Direktive, nužan element solidarne odgovornosti, mada takvo pravo može postojati u primjenjivom nacionalnom pravu. Mogućim obveznicima plaćanja trošarine na raspolaganju stoji sklapanje dogovora na temelju privatnog prava o regresu ili odšteti. Također, u pravu Unije nema niti jedne druge odredbe ili načela koje zahtijeva postojanje takvog prava. Kako je Sud utvrdio u rješenju od 22. studenoga 2001., Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), države članice samostalno uređuju pitanje treba li obveznik plaćanja trošarine imati pravo na povrat plaćene trošarine.

67. Naime, iz sudske prakse Suda proizlazi da tumačenje Direktive koje se zagovara u ovom mišljenju ne dovodi u pitanje mogućnost, eventualno predviđenu nacionalnim pravom, da osoba, kao što je WR, koja je postala obveznik plaćanja trošarine u okolnostima poput onih u ovom slučaju protiv druge osobe koja je bila obveznik plaćanja te trošarine podnese regresnu tužbu [22].

IV. Zaključak

68. Zbog navedenih razloga, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori na prethodna pitanja koja je uputio Court of Appeal (Žalbeni sud, Ujedinjena Kraljevina):

– Riječ „držanje" iz članka 33. stavaka 1. i 3. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ treba tumačiti na način da obuhvaća jednostavno fizičko posjedovanje poput situacije osobe WR u glavnom predmetu.

– Taj zaključak vrijedi, *mutatis mutandis*, i u odnosu na članak 38. te direktive, prema kojem obvezu plaćanja trošarine, među ostalim, ima „bilo koja osoba koja je sudjelovala u nepravilnosti". Za osobu, kao što je WR, koja prevozi robu te je posjeduje u trenutku nastanka nepravilnosti može se smatrati da „sudjeluje" u nepravilnosti, makar samo pasivno i nenamjerno.

21 C-579/18, EU:C:2019:875, t. 34. i 35.

22 Vidjeti u tom smislu presudu od 17. listopada 2019., Comida paralela12 (C-579/18, EU:C:2019:875, t. 44.).