Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

28. veljače 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezne odredbe – Trošarine – Direktiva 92/83/EEZ – Članak 27. stavak 1. točka (b) – Izuzeća – Pojam ‚proizvodi koji ne služe za prehranu ljudi' – Kriteriji za ocjenu"

U predmetu C-567/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve), odlukom od 18. rujna 2017., koju je Sud zaprimio 26. rujna 2017., u postupku

„Bene Factum" UAB

protiv

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Vilaras, predsjednik četvrtog vijeća, u svojstvu predsjednika trećeg vijeća, J. Malenovský, L. Bay Larsen (izvjestitelj), M. Safjan i D. Šváby, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: M. Aleksejev, načelnik odjela,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 19. rujna 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za „Bene Factum" UAB, M. Valiukas, *advokatas*,

– za litavsku vladu, R. Krasuckaitė, V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, G. Taluntytė i D. Kriaučiūnas, u svojstvu agenata,

– za češku vladu, M. Smolek, J. Vláčil i O. Serdula, u svojstvu agenata,

– za vladu Helenske Republike, K. Georgiadis, K. Boskovits, E. Zisi i M. Tassopoulou, u svojstvu agenata,

– za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, T. Larsen i N. Vitorino, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, C. Perrin i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: litavski

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 28. studenoga 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 27. stavka 1. točke (b) Direktive Vijeća 92/83/EEZ od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na alkohol i alkoholna pića (SL 1992., L 316, str. 21.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 8.).

2 Ovaj zahtjev upućen je u okviru spora između društva „Bene Factum" UAB i Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosa (Državna uprava za poreze pri Ministarstvu financija Republike Litve; u daljnjem tekstu: državna porezna uprava) o oporezivanju etilnog alkohola sadržanog u kozmetičkim i higijenskim proizvodima.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 19. stavkom 1. Direktive 92/83, države članice primjenjuju trošarine za etilni alkohol u skladu s tom direktivom.

4 Člankom 27. stavkom 1. točkom (b) Direktive 92/83 određeno je:

„Države članice oslobađaju proizvode koji su obuhvaćeni ovom Direktivom od plaćanja usklađenih trošarina pod uvjetima koje predvide s ciljem osiguranja pravilne i dosljedne primjene takvih oslobađanja, te sprečavanja utaja, izbjegavanja ili zlouporaba:

[…]

(b) kad je alkohol potpuno denaturiran prema uvjetima neke države članice i kad se koristi za preradu bilo kojeg proizvoda koji ne služi za prehranu ljudi."

5 Članak 27. stavak 5. te direktive glasi:

„Ako država članica ustanovi da je proizvod koji je oslobođen prema stavku 1. točki (a) ili stavku 1. točki (b) razlog utaje, izbjegavanja i zloporabe, ona može odbiti oslobađanje ili povući već odobreno oslobođenje od plaćanja. Država članica o tome bez odlaganja obavješćuje Komisiju. Komisija prenosi obavijest drugim državama članicama u roku od mjesec dana od njenog primitka. Konačna odluka se donosi u skladu s postupkom predviđenim u članku 24. Direktive 92/12/EEZ. Države članice nisu obavezne ovu odluku primjenjivati retroaktivno."

Litavsko pravo

6 Člankom 27. stavkom 1. točkom 1. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymasa (Zakon Republike Litve o trošarinama), kako je izmijenjen Zakonom br. XI-722 od 1. travnja 2010., određeno je:

„[…] oslobođeni su od trošarina:

1. etilni alkohol priznat kao denaturirani etilni alkohol na koji se ne primjenjuju trošarine."

7 Članak 28. točka 1. Zakona Republike Litve o trošarinama, kako je izmijenjen, glasi kako slijedi:

„Na etilni alkohol ne primjenjuju se trošarine pod sljedećim uvjetima:

1. etilni alkohol koji je denaturiran u skladu sa zahtjevima odnosne države članice i koji se upotrebljava za proizvodnju neprehrambenih proizvoda te na koji se ne primjenjuju trošarine na temelju članka 27. stavka 1. točke (b) Direktive Vijeća 92/83 […]. Kad je riječ o Republici Litvi, te zahtjeve utvrđuje vlada ili tijelo koje je ovlastila vlada."

8 U skladu s točkom 3.3 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklėsa (Pravila primjene članka 27. stavka 1. točke (b) Direktive 92/83 […]), odobrenih Odlukom br. 902 vlade Republike Litve od 13. lipnja 2002., koja je izmijenjena Odlukom br. 927 vlade Republike Litve od 17. kolovoza 2011., „[n]a denaturirani etilni alkohol uvezen iz drugih država članica Europske unije ne primjenjuju se trošarine samo kada […] je sadržan u neprehrambenim proizvodima i kada je u državi članici podrijetla navedenih proizvoda dopuštena uporaba tog denaturiranog etilnog alkohola sadržanog u takvim neprehrambenim proizvodima bez plaćanja trošarina".

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 Društvo Bene Factum, koje ima sjedište u Litvi i osobito obavlja djelatnost proizvodnje i prodaje kozmetičkih i higijenskih proizvoda, uvozilo je od 2009. do 2014. na litavsko područje u komercijalne svrhe vodice za ispiranje usta i kozmetički alkohol (u daljnjem tekstu: sporni proizvodi) koje je kupilo od društva sa sjedištem u Poljskoj.

10 Poljski poduzetnik proizvodio je tu robu po narudžbi društva Bene Factum, koje je nadziralo postupak proizvodnje, osobito na način da je odlučivalo o sastavu i pakiranju proizvoda te o izgledu oznaka. Sporni proizvodi bili su isključivo namijenjeni Bene Factumu te su nosili žig BF cosmetics, čiji je to društvo bilo nositelj.

11 Etilni alkohol sadržan u tim proizvodima koji su stavljeni na tržište u Poljskoj bio je denaturiran u skladu sa zahtjevima te države članice. Za denaturiranje je korišten izopropilni alkohol, odnosno otrovna tvar. Stoga Bene Factum na temelju odredbi litavskog prava nije deklarirao uvoz te robe na litavsko područje niti je platio trošarinu na denaturirani etilni alkohol sadržan u spornim proizvodima.

12 Državna porezna uprava provela je porezni nadzor nad Bene Factumom tijekom kojeg je utvrdila da su proizvode koje je to društvo uvezlo i distribuiralo prodavali razni veleprodajni i maloprodajni poduzetnici, osobito na kioscima. Prodaja spornih proizvoda na tim kioscima bila je poglavito usredotočena na javnost koja ih je konzumirala kao opojna alkoholna pića.

13 Državna porezna uprava navela je da Bene Factum nije poduzeo nikakvu mjeru kojom bi se izbjeglo da se proizvodi koje uvozi upotrebljavaju kao alkoholna pića. Sud koji je uputio zahtjev slaže se s ocjenom navedene državne uprave, u skladu s kojom se označivanje koje je tužitelj izabrao, osobito navod o postotku alkohola, dodavanje aroma u sporne proizvode, izbjegavanje denaturiranja spornog alkohola u skladu s litavskim zakonodavstvom, iako su proizvodi bili proizvedeni po tužiteljevoj narudžbi te namijenjeni u osnovi konzumaciji u Litvi, kao i niska cijena primijenjena na proizvode mogu smatrati čimbenicima koji su pridonijeli tomu da se sporne proizvode konzumira kao alkoholna pića. Međutim, taj sud naglasio je da sam Bene Factum nije prodavao te proizvode krajnjim potrošačima.

14 Usto, sud koji je uputio zahtjev smatra da ne postoji nikakva osnova za zaključak da osobe koje su kupovale sporne proizvode kako bi ih konzumirale kao alkoholna pića nisu znale ili nisu mogle znati da kupuju kozmetičke ili higijenske proizvode a ne alkoholna pića. Međutim, navedeni sud smatra da je Bene Factum znao da su određene osobe te proizvode konzumirale kao alkoholna pića i da je, kada je naručivao njihovu proizvodnju, očito vodio računa o toj činjenici.

15 Državna je porezna uprava nakon ocjene elemenata utvrđenih tijekom poreznog nadzora, oslanjajući se na načelo prednosti sadržaja nad oblikom ustanovljenog nacionalnim pravom, odlučila da sporni proizvodi koje je Bene Factum uvezao u Litvu služe da ih osobe konzumiraju kao hranu pa stoga na etilni alkohol sadržan u tim proizvodima treba platiti trošarine. Ono je Bene Factumu naložilo plaćanje dugovanih trošarina i pripadajućih iznosa.

16 Komisija za porezne sporove, kojoj je Bene Factum podnio žalbu, kao i Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva), kojem je to društvo podnijelo tužbu, potvrdili su odluku državne porezne uprave te su odbili pravne lijekove tog društva kao neosnovane. Zatim je Bene Factum podnio žalbu protiv presude o odbijanju Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasu (Vrhovni upravni sud Litve).

17 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, time što je utvrdila da sporni proizvodi služe za prehranu ljudi i da se stoga na njih primjenjuju trošarine, državna porezna uprava smatrala je da nije ispunjen jedan od uvjeta za oslobođenje od trošarina iz članka 27. stavka 1. točke (b) Direktive 92/83. Osim toga, taj sud smatra da iz stajališta porezne uprave u glavnom predmetu proizlazi da ona nije smatrala da je društvo o kojem je riječ u glavnom postupku počinilo utaju, izbjegavanje ili zlouporabu u smislu članka 27. stavka 5. Direktive 92/83.

18 U tim je okolnostima Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 27. stavak 1. točku (b) Direktive Vijeća 92/83 […], tumačiti na način da se primjenjuje na sve proizvode koji ne služe za prehranu ljudi u skladu s njihovom osnovnom (izravnom) predviđenom namjenom (uporabom), neovisno o činjenici da neki pojedinci kozmetičke proizvode i proizvode za osobnu njegu, poput spornih proizvoda u predmetnom slučaju, konzumiraju kao alkoholna pića kako bi se opili?

2. Utječe li na odgovor na prvo prethodno pitanje činjenica da je subjekt koji je uvozio sporne proizvode iz države članice znao da proizvode s denaturiranim etilnim alkoholom, koji su proizvedeni po njegovoj narudžbi te su ih u Litvi krajnjim potrošačima distribuirali (prodavali) drugi subjekti, određeni pojedinci konzumiraju kao alkoholna pića i da je on stoga te proizvode proizvodio i označavao uzimajući tu činjenicu u obzir s ciljem da ih proda u što većem broju?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

19 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 27. stavak 1. točku (b) Direktive 92/83 tumačiti na način da se primjenjuje na etilni alkohol koji je denaturiran u skladu sa zahtjevima države članice i sadržan u kozmetičkim proizvodima i proizvodima za higijenu usne šupljine, koje – premda potonji kao takvi ne služe za prehranu ljudi – određene osobe ipak konzumiraju kao alkoholna pića.

20 S tim u vezi valja podsjetiti na to da na temelju članka 27. stavka 1. točke (b) Direktive 92/83, države članice oslobađaju proizvode koji su obuhvaćeni tom direktivom od plaćanja usklađenih trošarina pod uvjetima koje predvide s ciljem osiguranja pravilne i dosljedne primjene takvih oslobađanja, te sprečavanja utaja, izbjegavanja ili zlouporaba kad je alkohol potpuno denaturiran prema uvjetima neke države članice i kad se koristi za preradu bilo kojeg proizvoda koji ne služi za prehranu ljudi.

21 Kao što je to presudio Sud, etilni alkohol sadržan u proizvodu koji ne služi za prehranu ljudi i koji je denaturiran u skladu s metodom odobrenom u državi članici obuhvaćen je oslobođenjem iz članka 27. stavka 1. točke (b) Direktive 92/83 (vidjeti u tom smislu presudu od 7. prosinca 2000., Italija/Komisija, C-482/98, EU:C:2000:672, t. 41.).

22 Odbijanje oslobođenja proizvoda koji ispunjava uvjete iz članka 27. stavka 1. točke (b) Direktive 92/83 samo zato što je utvrđeno da njegova stvarna namjena ne odgovara nazivu koju mu je dao gospodarski subjekt bilo bi u suprotnosti s tom direktivom (presuda od 7. prosinca 2000., Italija/Komisija, C-482/98, EU:C:2000:672, t. 42.).

23 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da proizvodi koji su predstavljeni kao kozmetički proizvodi ili proizvodi za higijenu usne šupljine koji sadržavaju etilni alkohol denaturiran u skladu sa zahtjevima države članice, kao proizvodi koji ne služe za prehranu ljudi ne mogu ne biti obuhvaćeni oslobođenjem od trošarina iz članka 27. stavka 1. točke (b) Direktive 92/83 zbog toga što ih određene osobe konzumiraju kao alkoholna pića.

24 U predmetnom slučaju nije sporno da su se sporni proizvodi označeni žigom BF cosmetics prodavali kao kozmetički proizvodi ili vodice za ispiranje usta i da su osobe koje su ih kupovale kao alkoholna pića znale ili su morale znati da kupuju kozmetičke proizvode i proizvode za higijenu usne šupljine.

25 Slijedom toga, na prvo pitanje treba odgovoriti tako da članak 27. stavak 1. točku (b) Direktive 92/83 valja tumačiti na način da se primjenjuje na etilni alkohol koji je denaturiran u skladu sa zahtjevima države članice i sadržan u kozmetičkim proizvodima i proizvodima za higijenu usne šupljine koje – premda potonji kao takvi ne služe za prehranu ljudi – određene osobe ipak konzumiraju kao alkoholna pića.

Drugo pitanje

26 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 27. stavak 1. točku (b) Direktive 92/83 tumačiti na način da se primjenjuje na etilni alkohol koji je denaturiran u skladu sa zahtjevima države članice i sadržan u kozmetičkim proizvodima i proizvodima za higijenu usne šupljine koje – premda potonji kao takvi ne služe za prehranu ljudi – određene osobe ipak konzumiraju kao alkoholna pića, ako osoba koja uvozi te proizvode iz države članice kako bi ih druge osobe distribuirale krajnjim potrošačima u odredišnoj državi članici znajući da ih se konzumira kao alkoholna pića, navedene proizvode proizvodi i označuje vodeći računa o toj okolnosti kako bi povećala njihovu prodaju.

27 S tim u vezi iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da su proizvodi koji ne služe za prehranu ljudi i ispunjavaju uvjet denaturiranja iz članka 27. stavka 1. točke (b) Direktive 92/83 obuhvaćeni oslobođenjem od trošarina iz te odredbe.

28 U predmetnom slučaju sud koji je uputio zahtjev navodi da se može smatrati da okolnost da je Bene Factum osmislio pakiranje spornih proizvoda, njihovo označivanje, navod o postotku alkohola te im je dodao arome, pridonosi tomu da se te proizvode konzumira kao alkoholna pića. Međutim, sud koji je uputio zahtjev isto tako navodi da su se proizvodi prodavali kao kozmetički proizvodi ili vodice za ispiranje usta i da su osobe koje su ih kupovale znale ili su morale znati da kupuju kozmetičke proizvode i proizvode za higijenu usne šupljine.

29 Slijedom toga, mjere koje je poduzeo Bene Factum u odnosu na obilježja spornih proizvoda ne sprječavaju da ih se predstavi kao kozmetičke proizvode i proizvode za higijenu usne šupljine koji ne služe za prehranu ljudi.

30 Međutim, ne dovodeći u pitanje slučajeve utaje, izbjegavanja ili zlouporabe koji opravdavaju primjenu članka 27. stavka 5. Direktive 92/83, sve dok eventualne mjere koje proizvođači takvih proizvoda poduzimaju u odnosu na njihova obilježja ne sprječavaju njihovo predstavljanje kao proizvoda koji ne služe za prehranu ljudi, oni ne mogu biti isključeni iz oslobođenja od trošarina iz stavka 1. točke (b) tog članka.

31 Osim toga, iz točke 17. navedene presude proizlazi da nadležno nacionalno tijelo nije predvidjelo primjenu članka 27. stavka 5. Direktive 92/83 na činjenice o kojima je riječ u glavnom postupku te sud koji je uputio zahtjev ne pita Sud o tumačenju potonje odredbe.

32 Posljedično, na drugo pitanje treba odgovoriti tako da članak 27. stavak 1. točku (b) Direktive 92/83 valja tumačiti na način da se primjenjuje na etilni alkohol koji je denaturiran u skladu sa zahtjevima države članice i sadržan u kozmetičkim proizvodima i proizvodima za higijenu usne šupljine koje – premda potonji kao takvi ne služe za prehranu ljudi – određene osobe ipak konzumiraju kao alkoholna pića, ako osoba koja uvozi te proizvode iz države članice kako bi ih druge osobe distribuirale krajnjim potrošačima u odredišnoj državi članici znajući da ih se konzumira kao alkoholna pića, navedene proizvode proizvodi i označuje vodeći računa o toj okolnosti kako bi povećala njihovu prodaju.

Troškovi

33 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. **Članak 27. stavak 1. točku (b) Direktive Vijeća 92/83/EEZ od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na alkohol i alkoholna pića valja tumačiti na način da se primjenjuje na etilni alkohol koji je denaturiran u skladu sa zahtjevima države članice i sadržan u kozmetičkim proizvodima i proizvodima za higijenu usne šupljine koje – premda potonji kao takvi ne služe za prehranu ljudi – određene osobe ipak konzumiraju kao alkoholna pića.**

2. **Članak 27. stavak 1. točku (b) Direktive 92/83 valja tumačiti na način da se primjenjuje na etilni alkohol koji je denaturiran u skladu sa zahtjevima države članice i sadržan u kozmetičkim proizvodima i proizvodima za higijenu usne šupljine koje – premda potonji kao takvi ne služe za prehranu ljudi – određene osobe ipak konzumiraju kao alkoholna pića, ako osoba koja uvozi te proizvode iz države članice kako bi ih druge osobe distribuirale krajnjim potrošačima u odredišnoj državi članici znajući da ih se konzumira kao alkoholna pića, navedene proizvode proizvodi i označuje vodeći računa o toj okolnosti kako bi povećala njihovu prodaju.**

Potpisi