Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

20. studenoga 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – Članak 8. stavak 1. točka (a) podtočka (i.) i članak 8. stavak 2. – Obveznik plaćanja trošarine – Manjak količine etilnog alkohola u zalihama jednog društva – Izvršni direktor društva koji je kriv za pronevjeru i neknjiženje računa – Utvrđivanje obveznika plaćanja trošarine – Više obveznika – Učinak građanskopravnog dijela presude kaznenog suda kojom se utvrđuje odgovornost isključivo izvršnog direktora”

U predmetu C-570/24,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju, Rumunjska), odlukom od 16. ožujka 2024., koju je Sud zaprimio 27. kolovoza 2024., u postupku

**Transilvania Master Insolv IPURL**, u svojstvu stečajnog upravitelja društva Ecoserv SRL,

protiv

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj,**

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,**

**Serviciul Fiscal Orășenesc Năsăud,**

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: F. Schalin (izvjestitelj), predsjednik vijeća, M. Gavalec i Z. Csehi, suci,

nezavisni odvjetnik: A. Biondi,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Transilvania Master Insolv IPURL, u svojstvu stečajnog upravitelja društva Ecoserv SRL, Ecoserv SRL, H. Crișan, A. Șandru i T. D. Vidrean-Căpușan, *avocați*,

* Jezik postupka: rumunjski

– za rumunjsku vladu, E. Gane, L. Ghiță i A. Wellman, u svojstvu agenata,

– za češku vladu, L. Březinová, M. Smolek i J. Vláčil, u svojstvu agenata,

– za španjolsku vladu, S. Núñez Silva, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, M. Björkland i T. Isacu de Groot, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

**Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 8. stavka 1. točke (a) podtočke i. Direktive Vijeća 2008/118/EZ 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 vezi sa stavkom 2. tog članka 8.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Ecoserv SRL, rumunjskog društva u stečaju koje zastupa stečajni upravitelj, odnosno Transilvania Master Insolv IPURL, s jedne strane, i Direcție Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj (Glavna regionalna uprava za javne financije u Cluju, Rumunjska), Administrație Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Okružni ured za javne financije u Bistrița-Năsăudu, Rumunjska) i Serviciula Fiscal Orășenesc Năsăud (Porezna služba općine Năsăud, Rumunjska) (u daljnjem tekstu zajedno nazvani: porezna tijela), osobito u pogledu valjanosti poreznog rješenja kojim se društvu Ecoserv nalaže plaćanje trošarina u vezi s manjkom količine etilnog alkohola, u ukupnom iznosu od 798 495 rumunjskih leua (RON).

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3 Direktiva 2008/118 stavljena je izvan snage s učinkom od 13. veljače 2023. Direktivom Vijeća (EU) 2020/262 od 19. prosinca 2019. o općim aranžmanima za trošarine (SL 2020., L 58, str. 4. i ispravci SL 2020., L 338, str. 12., SL 2020., L 409, str. 38. i SL L 188, str. 60.). Unatoč tomu, Direktiva 2008/118 primjenjuje se *ratione temporis* na činjenično stanje iz glavnog postupka.

4 U članku 4. točki 1. Direktive 2008/118 „ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta” bio je definiran kao „fizička ili pravna osoba ovlaštena od nadležnih tijela države članice da pri obavljanju svojih poslovnih djelatnosti proizvodi, prerađuje, drži, prima ili otprema trošarinsku robu unutar sustava odgode plaćanja trošarine u trošarinskom skladištu”.

5 Članak 7. stavak 1. i članak 7. stavak 2. točka (a) Direktive 2008/118 propisivali su:

„1. Obveza obračuna trošarine nastaje u trenutku puštanja u potrošnju te u državi članici [u kojoj je to puštanje nastupilo].

2. U smislu ove Direktive ‚puštanje u potrošnju' znači:

(a) otpuštanje trošarinske robe, uključujući nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine;

[...]"

6 Članak 8. stavak 1. točka (a) podtočke i. i ii. i članak 8. stavak 2. Direktive 2008/118 glasili su kako slijedi:

„1. Obveznik plaćanja trošarine za koju je bila nastupila obveza obračuna jest:

(a) vezano uz otpuštanje trošarinske robe iz sustava odgode plaćanja trošarine iz članka 7. stavka 2. točke (a):
   i. ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj ili bilo koja druga osoba, koja pušta ili u čije se ime pušta trošarinska roba iz sustava odgode plaćanja trošarine ili u slučaju nepravilne otpreme iz trošarinskog skladišta, sve druge osobe uključene u tu otpremu;
   ii. u slučaju nepravilnosti kod kretanja trošarinske robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine definiranim u članku 10. stavcima 1., 2. i 4.: ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani pošiljatelj ili bilo koja druga osoba, koja je jamčila za plaćanje trošarine sukladno s člankom 18. stavcima 1. i 2. i bilo koja druga osoba koja je sudjelovala u nepravilnom otpuštanju i koja je znala ili za koju je bilo razumno očekivati da je znala za nepravilnosti kod otpuštanja;

[...]

2. Kada je više osoba obvezno za plaćanje jednog trošarinskog duga, one su solidarno obvezane za plaćanje tog duga."

7 Članak 16. stavak 1. Direktive 2008/118 određivao je:

„Za otvaranje i poslovanje trošarinskog skladišta ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta mora dobiti odobrenje nadležnih tijela države članice u kojoj se nalazi trošarinsko skladište.

Takvo odobrenje podložno je uvjetima koje nadležna tijela utvrđuju radi sprečavanja moguće utaje ili zlouporabe."

### *Rumunjsko pravo*

8 Članak 206.[6] stavci 1. do 2. Legee nr. 571/2003 privind Codula fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) od 22. prosinca 2003. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), određuje:

„1. Obveza obračuna trošarine nastaje u trenutku puštanja u potrošnju te u državi članici u kojoj je to puštanje nastupilo.

2. Primjenjuju se oni uvjeti za obvezu obračuna i one stope trošarine koji vrijede na dan nastanka obveze obračuna trošarine u državi članici gdje je roba puštena u potrošnju."

9 U skladu s člankom 206.[7] stavkom 1. točkom (a) i člankom 206.[7] stavkom 5. tog zakonika:

„1. U smislu ovog poglavlja ‚puštanje u potrošnju' znači:

(a) otpuštanje trošarinske robe, uključujući nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine;

[...]

5. Potpuno uništenje ili nepovratni gubitak trošarinske robe ne smatra se puštanjem u potrošnju, ako do njega dođe tijekom razdoblja u kojem je roba stavljena u sustav odgode plaćanja trošarine i ako:

(a) roba nije dostupna za uporabu u Rumunjskoj zbog izlijevanja, loma, požara, kontaminacije, poplava ili drugih slučajeva više sile;

(b) roba nije dostupna za uporabu u Rumunjskoj zbog isparavanja ili drugih uzroka koji su prirodni rezultat proizvodnje, držanja ili kretanja proizvoda;

(c) uništenje odobrava nadležno tijelo.

[...]"

10 Člankom 206.[9] stavkom 1. tog zakonika predviđa se:

„1. Obveznik plaćanja trošarine za koju je nastupila obveza obračuna jest:

(a) vezano uz otpuštanje trošarinske robe iz sustava odgode plaćanja trošarine iz članka 206.[7] stavka 1. točke (a):
1. ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj ili bilo koja druga osoba, koja pušta ili u čije se ime pušta trošarinska roba iz sustava odgode plaćanja trošarine ili u slučaju nepravilne otpreme iz trošarinskog skladišta, sve druge osobe uključene u tu otpremu."

11 Članak 206.[22] stavak 2. Poreznog zakonika određuje:

„Kako bi dobila odobrenje za rad mjesta kao trošarinskog skladišta, osoba koja želi biti ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta za to mjesto podnosi zahtjev nadležnom tijelu u obliku i na način predviđen provedbenim pravilima."

12 Članak 49. stavak 1. točka (c) Legee nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Zakon br. 207/2015 o poreznom postupku), od 20. srpnja 2015. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 547 od 23. srpnja 2015.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon o poreznom postupku), glasi kako slijedi:

„1. Porezni upravni akt ništavan je u svim sljedećim slučajevima:

[...]

(c) ako sadržava tešku i očitu pogrešku, [...] ako razlozi na kojima se temelji sadržavaju toliko značajnu pogrešku da on, da su bili odbijeni ranije ili prilikom donošenja akta, ne bi bio donesen.”

## Glavni postupak i prethodna pitanja

13 Ecoserv, čija se djelatnost sastoji, među ostalim, od proizvodnje osnovnih organskih kemijskih proizvoda, bio je ovlašten proizvoditi etilni alkohol u sustavu odgode plaćanja trošarina u okviru sustava tehnoloških ispitivanja koja su se trebala odvijati u razdoblju od veljače do travnja 2013.

14 Društvo Ecoserv 12. studenoga 2015. bilo je podvrgnuto nenajavljenom nadzoru u okviru istrage gospodarskih kaznenih djela. Tom su prilikom tijela rumunjske pravosudne policije, u suradnji s rumunjskim carinskim tijelima, utvrdila da u zalihama društva Ecoserv nedostaje količina od 21 909 litara etilnog alkohola, pri čemu njegovi zastupnici nisu mogli pružiti objašnjenja u tom pogledu.

15 Poreznim rješenjem od 4. ožujka 2016. Okružni ured za javne financije u Bistrița-Năsăudu je, zbog toga što je nedostajala određena količina etilnog alkohola, podvrgnuo društvo Ecoserv dodatnim porezima na ime trošarina u iznosu od 799 655 rumunjskih leua (oko 160 719 eura) i u iznosu od 278 244 rumunjskih leua (oko 55 923 eura) na ime poreza na dodanu vrijednost (PDV) (u daljnjem tekstu: porezno rješenje). Ecoserv nije osporavao to rješenje ni u upravnom ni u sudskom postupku, ali mu je ipak odobreno obročno plaćanje preostalog iznosa tih poreza.

16 Presudom od 8. kolovoza 2019. Tribunalul Bistrița-Năsăud (Viši sud u Bistrița-Năsăudu, Rumunjska), koji je odlučivao u kaznenom postupku, osudio je izvršnog direktora društva Ecoserv na, među ostalim, dvije kazne zatvora, zbog utaje poreza i pronevjere, zbog toga što je prodao količinu od 21 909 litara etilnog alkohola u vlastitom interesu i nije to knjižio u računovodstvenim knjigama Ecoserva. Što se tiče građanskopravnog aspekta postupka u kojem je donesena navedena presuda, Rumunjska Država, koju zastupa Agenția Națională de Administrare Fiscală (Nacionalna agencija za poreznu upravu, Rumunjska), podnijela je imovinskopravni zahtjev i zatražila da se Ecoservu i njegovu izvršnom direktoru naloži solidarno plaćanje naknade štete prouzročene javnim financijama. Međutim, Tribunalul Bistrița-Năsăud (Viši sud u Bistrița-Năsăudu) odbio je taj zahtjev kao neosnovan u dijelu u kojem se odnosio na Ecoserv. Presudio je da izvršni direktor društva Ecoserv nije djelovao ni u ime ni u interesu tog društva, tako da je on, kako s kaznenopravnog tako i s građanskopravnog gledišta, bio jedini odgovoran prema oštećenim osobama, što je zatim presudom od 2. lipnja 2020. potvrdila Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju, Rumunjska).

17 Ecoserv je 14. srpnja 2020. poreznim tijelima podnio zahtjev za poništenje poreznog rješenja, pozivajući se na presudu Tribunalula Bistrița-Năsăud (Viši sud u Bistrița-Năsăudu) od 8. kolovoza 2019. Ecoserv je tvrdio da je to rješenje zahvaćeno ozbiljnom i očitom pogreškom. Osim toga, zatražio je povrat iznosa plaćenih na ime dodatnih poreza koji su mu stavljeni na teret. Porezna tijela pokrenula su pak postupak pred Tribunalulom Bistrița-Năsăud (Viši sud u Bistrița-Năsăudu), koji je odlučivao u kaznenom postupku, kako bi osporila izvršenje dijela presude koju je potonji donio 8. kolovoza 2019. u pogledu imovinskopravnog zahtjeva. Tvrdila su da valja pojasniti doseg izreke te presude – s obzirom na to da je zahtjev da se Ecoservu naloži solidarno plaćanje novčane kazne odbijen – i učinak koji to ima na porezne obveze tog društva.

18 U tom je pogledu Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju) 17. svibnja 2021., kojoj je podnesena žalba protiv presude koju je u kaznenim stvarima 7. travnja 2021. donio Tribunalul Bistrița-Năsăud, presudila da je s građanskopravnog aspekta jedini odgovoran za štetu prouzročenu Rumunjskoj Državi izvršni direktor društva Ecoserv. Slijedom toga, iznosi koje je Ecoserv isplatio poreznim tijelima prije kaznenog postupka koji je doveo do osude tog direktora nemaju pravne osnove te ih treba vratiti.

19 S obzirom na odbijanje poreznih tijela da odluče o njegovu zahtjevu za utvrđenje ništavosti poreznog rješenja, Ecoserv je podnio tužbu pred Tribunalulom Bistrița-Năsăud (Viši sud u Bistria-Năsăudu).

20 Presudom od 29. listopada 2021. potonji je sud, na temelju članka 49. stavka 1. točke (c) Zakonika o poreznom postupku, djelomično prihvatio zahtjev Ecoserva. Stoga je poreznim tijelima naložio da porezno rješenje proglase djelomično ništavim u dijelu u kojem se odnosi na određivanje dodatnih poreza u području trošarina i PDV-a. Osim toga, naložio je tim tijelima da društvu Ecoserv vrate iznos koji je to društvo platilo radi plaćanja tih dodatnih poreza, uvećano za kamate.

21 Ecoserv i porezna tijela podnijeli su protiv presude koju je 29. listopada 2021. donio Tribunalul Bistrița-Năsăud (Viši sud u Bistrița-Năsăudu) žalbe pred Curteom de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju), sudom koji je uputio zahtjev. Taj sud navodi da u slučaju nepravilnog otpuštanja trošarinske robe ima dvojbe u pogledu osobe koju treba smatrati obveznikom plaćanja trošarine u smislu članka 8. stavka 1. točke (a) podtočke i. Direktive 2008/118, u vezi sa stavkom 2. tog članka 8.

22 U tim je okolnostima Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. [J]e li područjem primjene članka 8. stavka 1. točke (a) podtočke i. [2008/118], u vezi sa stavkom 2. tog [članka 8.] koji se odnosi na pojam obveznika plaćanja trošarine, obuhvaćena i pravna osoba koja je, kako bi ishodila odobrenje kao držatelj trošarinskog skladišta, obavljala djelatnost proizvodnje etilnog alkohola u sustavu tehničkih ispitivanja pod nadzorom mjesno nadležnog carinskog tijela [i] u čijoj je imovini zabilježen manjak od 21 909 litara etilnog alkohola alkoholne jakosti 96,16 %?

2. [U slučaju kad je,] nakon donošenja poreznog rješenja kojim je toj pravnoj osobi određeno plaćanje dodatnih trošarina i PDV-a u vezi s količinom etilnog alkohola koja je nedostajala, a koje nije pobijano u upravnom postupku, pravomoćnom kaznenom presudom utvrđeno da jedina osoba koja je odgovorna za štetu nanesenu državnom proračunu jest *de facto* direktor (glavni direktor) tog društva, koji je u razdoblju od veljače do lipnja 2013. s istom kriminalnom namjerom prodao 21 909 litara dvostruko rafiniranog alkohola društva čiji je bio zaposlenik za iznos od 219 090 rumunjskih leua (RON), čime je počinio kazneno djelo pronevjere iz članka 295. stavka 1. Codula penal (Kazneni zakonik), i koji je, time što u računovodstvenim knjigama nije proknjižio prihode od prodaje alkohola, oštetio državni proračun za 915 562,74 rumunjskih leua, što je djelo koje ima obilježja kaznenog djela utaje poreza iz članka 9. stavka 1. točke (b) [i] članka 9. stavka 2. Zakona br. 241/2005, predstavlja li određivanje plaćanja tih poreza i pravnoj osobi na temelju poreznog rješenja br. F-BN 77 od 4. ožujka 2016., koje nije pobijano u postupku predviđenom Zakonikom o poreznom postupku, ozbiljnu i očitu pogrešku u primjeni usklađenog prava Unije u području trošarina i PDV-a?

3. Protivi li se pravu Unije ako nacionalni sud u okviru poreznog spora koji se odnosi na trošarine i PDV primijeni načelo pravomoćnosti kaznene presude kada se primjenom tog načela sprečava uzimanje u obzir pravila Unije u području trošarina i PDV-a, kojima se također predviđa solidarna odgovornost pravne osobe i koja kazneni sudovi nisu ispitivali u presudama koje su postale pravomoćne?”

## O prethodnim pitanjima

### *Prvo pitanje*

23 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 8. stavak 1. točku (a) podtočku i. Direktive 2008/118 tumačiti na način da je pravna osoba koja je, kako bi bila ovlaštena u svojstvu držatelja trošarinskog skladišta, proizvela etilni alkohol u sustavu odgode plaćanja trošarine i za koju je utvrđeno da određena količina tog alkohola nedostaje u njezinim zalihama, obuhvaćena pojmom „obveznik plaćanja” tih trošarina u smislu te odredbe.

24 Kako bi se odgovorilo na prvo pitanje, valja utvrditi može li se pravna osoba koja želi postati ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, u skladu s člankom 8. stavkom 1. točkom (a) podtočkom i. Direktive 2008/118, priznati kao obveznik plaćanja trošarine na robu koja podliježe sustavu odgode plaćanja tih trošarina ako je ta roba nepravilno otpuštena iz zaliha kojima ona upravlja.

25 Članak 8. stavak 1. točka (a) podtočka i. Direktive 2008/118 određuje osobu ili osobe koje su obveznici plaćanja trošarine na robu koja podliježe toj trošarini nakon njezina otpuštanja iz sustava odgode ako je nastala obveza obračunavanja trošarine. Takvim obveznicima tako su određeni ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj ili bilo koja druga osoba, koja pušta ili u čije se ime pušta trošarinska roba iz sustava odgode plaćanja trošarine ili u slučaju nepravilne otpreme iz trošarinskog skladišta, sve druge osobe uključene u navedenu otpremu.

26 U ovom slučaju valja utvrditi primjenjuje li se ta odredba kada pravna osoba još nije službeno ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, ali određeni činjenični elementi dokazuju da je, poput Ecoserva u glavnom postupku, ona *de facto* djelovala kao takva.

27 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je u članku 4. točki 1. Direktive 2008/118 „ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta” definiran kao „fizička ili pravna osoba ovlaštena od nadležnih tijela države članice da pri obavljanju svojih poslovnih djelatnosti proizvodi, prerađuje, drži, prima ili otprema trošarinsku robu unutar sustava odgode plaćanja trošarine u trošarinskom skladištu”.

28 U ovom slučaju iz spisa dostavljenog Sudu proizlazi da je Ecoservu bilo dopušteno obavljati djelatnosti povezane s proizvodnjom etilnog alkohola u okviru sustava tehnoloških ispitivanja pod nadzorom rumunjskog carinskog tijela, što podrazumijeva da su njegove zalihe obuhvaćale određene količine alkohola stavljene u sustav odgode plaćanja trošarina. Takva situacija može biti slična situaciji u kojoj ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta posluje s trošarinskim skladištem u smislu članka 16. Direktive 2008/118, pod uvjetom da su pravnu osobu koja obavlja djelatnost proizvodnje alkohola u posebnom sustavu nadležna nacionalna tijela ovlastila da to učini i da predmetna roba podliježe sustavu odgode plaćanja trošarina. S obzirom na takve okolnosti, može se smatrati da se takva pravna osoba nalazi u situaciji usporedivoj s onom ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i stoga mora odgovarati za obveze koje proizlaze iz te situacije u odnosu na porezna tijela.

29 U tom pogledu nije važno to što ta pravna osoba, kao ni Ecoserv u glavnom predmetu, nije uzrokovala nepravilno otpuštanje određene količine alkohola stavljene u sustav odgode plaćanja trošarina, s obzirom na to da je do tog otpuštanja došlo zbog njezina zaposlenika ili zastupnika, poput izvršnog direktora društva Ecoserv.

30 Naime, Sud je već smatrao da kada je nepravilnost ili povreda koja dovodi do obveze obračuna trošarina počinjena ili utvrđena tijekom kretanja trošarinske robe, uključujući u slučaju prijevare koju je počinila treća osoba, ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta i dalje je dužan platiti trošarine (vidjeti po analogiji presudu od 24. ožujka 2022., TanQuid Polska, C-711/20, EU:C:2022:215, t. 48. i navedenu sudsku praksu).

31 Sud je već odlučio o situaciji u kojoj je bila riječ o odredbi Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama, te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL 1992., L 76, str. 1.), koja je prethodila članku 8. stavku 1. točki (a) podtočki ii. Direktive 2008/118. On je u biti presudio da ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ima središnju ulogu u okviru postupka kretanja trošarinske robe koja je stavljena u sustav odgode plaćanja trošarine. U slučaju nepravilnosti ili povrede tijekom kretanja te robe koja dovodi do obveze obračunavanja trošarine, ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u svakom slučaju trebalo je odrediti kao obveznika plaćanja navedenih trošarina. U tom pogledu, njegova se odgovornost mora smatrati objektivnom i ne temelji se na njegovoj dokazanoj ili predmnijevanoj krivnji, nego na njegovu sudjelovanju u gospodarskoj aktivnosti (vidjeti po analogiji presudu od 7. rujna 2023., KRI, C-323/22, EU:C:2023:641, t. 55. i 56. i navedenu sudsku praksu).

32 Slijedom toga, valja smatrati da je pravna osoba poput Ecoserva u glavnom predmetu, s obzirom na to da se nalazi u situaciji usporedivoj s onom ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, dužna poštovati obveze slične onima koje snosi takav ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, osobito u slučaju nepravilnog otpuštanja robe iz sustava odgode plaćanja trošarine, kao što je to navedeno u članku 8. stavku 1. točki (a) podtočki i. Direktive 2008/118.

33 Naime, obveza obračunavanja trošarina proizlazi izravno iz otpuštanja robe iz takvog sustava odgode, pri čemu je pravna osoba koja djeluje kao ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta dužna platiti te trošarine.

34 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 8. stavak 1. točku (a) podtočku i. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da je pravna osoba koja je, kako bi bila ovlaštena u svojstvu držatelja trošarinskog skladišta, proizvela etilni alkohol u sustavu odgode plaćanja trošarine i za koju je utvrđeno da određena količina tog alkohola nedostaje u njezinim zalihama, obuhvaćena pojmom „obveznik plaćanja” tih trošarina u smislu te odredbe.

### *Drugo i treće pitanje*

35 Svojim drugim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 8. stavak 1. točku (a) podtočku i. i članak 8. stavak 2. Direktive 2008/118 tumačiti na način da je nacionalni sud, radi utvrđivanja osobe ili osoba koje su obveznici plaćanja trošarine za koju je nastala obveza obračuna u smislu tih odredbi, vezan građanskopravnim dijelom izreke presude kaznenog suda, kojom se fizičku osobu koja je zaposlena u pravnoj osobi ili njome upravlja pravomoćno osuđuje kao jedinu odgovornu za štetu nanesenu državnom proračunu zbog pronevjere u vezi s količinom alkohola u sustavu odgode plaćanja trošarine uskladištenom kod te pravne osobe.

36 Najprije valja podsjetiti na to da je slučaj više solidarnih dužnika istog duga povezanog s trošarinama izričito predviđen člankom 8. stavkom 2. Direktive 2008/118 ako su ti dužnici dužni platiti takav dug.

37 Isto tako, na temelju članka 8. stavka 1. točke (a) podtočke i. Direktive 2008/118, „u slučaju nepravilnog otpuštanja [trošarinske robe] iz trošarinskog skladišta", svaka fizička osoba koja se smatra „svakom drugom osobom uključenom u tu otpremu" može biti obvezna, u svojstvu solidarnog dužnika trošarine za koju je nastala obveza obračuna, platiti tu trošarinu zajedno s pravnom osobom čiji je zastupnik, kao direktor ili izvršni direktor ili zaposlenik.

38 Točno je da se, za razliku od drugih jezičnih verzija, u francuskoj jezičnoj verziji članka 8. stavka 1. točke (a) podtočke i. Direktive 2008/118 upotrebljava rastavni veznik „ili" kako bi se kao obveznika plaćanja odredile „sve druge osobe uključene u tu otpremu". Međutim, načelo solidarnog plaćanja trošarina može se izvesti kako iz opće strukture te direktive, a osobito iz njezina članka 8. stavka 2., tako i iz cilja koji se navedenom direktivom nastoji postići.

39 U tom pogledu valja primijetiti da je odgovornost ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta objektivna i proizlazi iz njegova sudjelovanja u gospodarskoj aktivnosti. Činjenica da je osoba različita od držatelja trošarinskog skladišta, kao što je u ovom slučaju izvršni direktor Ecoserva, mogla djelovati u svojem interesu i na štetu navedenog držatelja trošarinskog skladišta ima utjecaja samo s kaznenopravnog gledišta, a ne s građanskopravnog gledišta (vidjeti u tom smislu presudu od 17. listopada 2019., Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, t. 41.).

40 Naime, obveza obračunavanja trošarina proizlazi izravno iz otpuštanja trošarinske robe iz sustava odgode, a u takvom je slučaju pravna osoba koja djeluje kao ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta dužna platiti te trošarine.

41 Osim toga, s obzirom na cilj Direktive 2008/118, tumačenje njezina članka 8., prema kojem pravna osoba može biti solidarno dužnik trošarina, među ostalim, s drugim osobama koje su bile uključene u nepravilno otpuštanje trošarinske robe iz sustava odgode plaćanja trošarine, također je potvrđeno pripremnim aktima te direktive. U prvotnom prijedlogu te direktive popis trošarinskih obveznika u slučaju nezakonitog unošenja proizvoda na državno područje države članice ograničavao se samo na osobe koje su jamčile za plaćanje tih trošarina. Međutim, Vijeće Europske unije željelo je tu listu proširiti na „bilo koju osobu koja je sudjelovala u nepravilnosti", kao što proizlazi iz članka 38. stavka 3. Direktive 2008/118. Zakonodavac Unije želio je dakle široko definirati osobe koje mogu biti obveznici plaćanja trošarina u slučaju nepravilnosti, i to na način da se u najvećoj mogućoj mjeri naplate te trošarine (presuda od 17. listopada 2019., Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, t. 37.).

42 Osim toga, okolnost da je presudom kaznenog suda priznato da je građanskopravna odgovornost zbog štete koju je pretrpio državni proračun isključivo na fizičkoj osobi koja zastupa pravnu osobu koja djeluje kao ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ne može utjecati na utvrđivanje obveznika plaćanja trošarina. Naime, valja istaknuti da pravomoćnost takve presude ne može, ako ne postoji istovjetnost predmeta, biti prepreka donošenju i provedbi odluke o oporezivanju trošarinama u skladu s pravom Unije u tom području (vidjeti po analogiji presudu od 16. srpnja 2020., UR (Primjena obveze PDV-a na odvjetnike), C-424/19, EU:C:2020:581, t. 34.).

43 Stoga na drugo i treće pitanje valja odgovoriti tako da članak 8. stavak 1. točku (a) podtočku (i.) i članak 8. stavak 2. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da nacionalni sud, radi utvrđivanja osobe ili osoba koje su obveznici plaćanja trošarine za koju je nastala obveza obračuna u smislu tih

odredbi, nije vezan građanskopravnim dijelom izreke presude kaznenog suda, kojom se fizičku osobu koja je zaposlena u pravnoj osobi ili njome upravlja pravomoćno osuđuje kao jedinu odgovornu za štetu nanesenu državnom proračunu zbog pronevjere u vezi s količinom alkohola u sustavu odgode plaćanja trošarine uskladištenom kod te pravne osobe.

## Troškovi

44 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 (sedmo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 8. stavak 1. točku (a) podtočku i. 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 je:**

   **pravna osoba koja je, kako bi bila ovlaštena u svojstvu držatelja trošarinskog skladišta, proizvela etilni alkohol u sustavu odgode plaćanja trošarine i za koju je utvrđeno da određena količina tog alkohola nedostaje u njezinim zalihama, obuhvaćena pojmom „obveznik plaćanja” tih trošarina u smislu te odredbe.**

2. **Članak 8. stavak 1. točku (a) podtočku i. i članak 8. stavak 2. Direktive 2008/118:**

   **treba tumačiti na način da:**

   **nacionalni sud, radi utvrđivanja osobe ili osoba koje su obveznici plaćanja trošarine za koju je nastala obveza obračuna u smislu tih odredbi, nije vezan građanskopravnim dijelom izreke presude kaznenog suda, kojom se fizičku osobu koja je zaposlena u pravnoj osobi ili njome upravlja pravomoćno osuđuje kao jedinu odgovornu za štetu nanesenu državnom proračunu zbog pronevjere u vezi s količinom alkohola u sustavu odgode plaćanja trošarine uskladištenom kod te pravne osobe.**

Potpisi