Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
PRIITA PIKAMÄEA
od 8. listopada 2020.[1]

Predmet C-95/19

Agenzia delle Dogane
protiv
Silcompa SpA

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Trošarine – Direktiva 92/12/EEZ – Članci 6. i 20. – Puštanje robe u potrošnju – Krivotvorenje pratećeg trošarinskog dokumenta – Povreda ili nepravilnost počinjena tijekom kretanja trošarinske robe unutar sustava odgode plaćanja trošarina – Nepravilno otpuštanje robe iz sustava odgode plaćanja trošarina – Utvrđivanje države članice koja ima obvezu obračuna trošarine – Direktiva 76/308/EEZ – Članak 6., članak 8. i članak 12. stavci 1. do 3. – Uzajamna pomoć – Trošarina naplaćena naknadno za iste transakcije u dvjema državama članicama – Dvostruki zahtjev za naplatu trošarina – Ovlast nadzora sudova države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište – Moguće odbijanje zahtjeva za pomoć”

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku podnesen je u okviru spora između Agenzie delle Dogane (Agencija za carine, Italija) (u daljnjem tekstu: Agencija) i društva Silcompa SpA, društva koje proizvodi etilni alkohol sa sjedištem u Italiji, u pogledu zahtjeva za naplatu trošarina upućenom tom društvu, u okviru postupka uzajamne pomoći predviđenog u članku 7. stavku 1. Direktive 76/308/EEZ[2].

2. Svojim prethodnim pitanjem Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija) u biti pita je li moguće, u okviru postupka koji je društvo pokrenulo protiv postupka izvršenja naplate potraživanja po osnovi trošarina koji je pokrenula jedna država članica (u ovom slučaju Italija) na zahtjev druge države članice (u ovom slučaju Helenska republika), provesti provjeru uvjeta u pogledu mjesta gdje je nepravilnost ili povreda počinjena tijekom kretanja robe za koju se duguje trošarina.

3. To pitanje postavlja se u kontekstu u kojem, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, i talijanska i grčka nadležna tijela zahtijevaju naplatu potraživanja po osnovi trošarina koja se odnosi na iste oporezovane transakcije.

1 Izvorni jezik: francuski

2 Direktiva Vijeća od 15. ožujka 1976. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za određene pristojbe, carine, poreze i druge mjere (SL 1976., L 73, str. 18.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2001/44/EZ od 15. lipnja 2001. (SL 2001., L 175, str. 17.)(u daljnjem tekstu: Direktiva 76/308). Direktivom Vijeća 2008/55/EZ, od 26. svibnja 2008., o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za određene pristojbe, carine, poreze i druge mjere (SL 2008., L 150, str. 28.), kodificirani su Direktiva 76/308 i odgovarajući akti kojima se ona mijenjala. Direktivom Vijeća 2010/24/EU od 16. ožujka 2010., o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za poreze, carine i druge mjere, (SL 2010., L 84, str. 1.) stavljena je izvan snage Direktiva 2008/55, od 1. siječnja 2012. Međutim, s obzirom na datum zahtjeva za pomoć o kojem je riječ u glavnom postupku, ovaj zahtjev za prethodnu odluku ispitan je s obzirom na odredbe Direktive 76/308.

4. Ovaj se spor zbog svojeg predmeta nalazi u točki sjecišta između aranžmana za trošarine Europske unije i uzajamne pomoći u području naplate određenih trošarina. Stoga će sud trebati razmotriti odnos odredbi, s jedne strane, Direktive 92/12/EEZ o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama, te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda[3] i, s druge strane, Direktive 76/308, odnosno odredbi koje se primjenjuju *ratione temporis* u ovom slučaju. Iako se ovaj predmet odnosi na direktive koje su sad izvan snage, pitanje koje je svojim zahtjevom za prethodnu odluku postavio sud koji je uputio zahtjev i dalje je važeće s obzirom na to da se direktive 2008/118 i 2010/24 u biti temelje na istim načelima kao prethodno navedene ranije direktive.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 92/12

5. Direktiva 92/12 primjenjuje se, u skladu sa svojim člankom 3. stavkom 1., među ostalim, na alkohol i na alkoholna pića.

6. Člankom 4. te Direktive 92/12 predviđa se:

„U ovoj se Direktivi primjenjuju sljedeće definicije:

(a) ‚ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta' znači fizička ili pravna osoba ovlaštena od nadležnih tijela države članice da pri obavljanju svojih poslovnih djelatnosti proizvodi, prerađuje, drži, prima i otprema trošarinsku robu unutar sustava odgode plaćanja trošarine u trošarinskom skladištu;

(b) ‚trošarinsko skladište' znači svako mjesto gdje ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta u svojem poslovanju trošarinsku robu proizvodi, prerađuje, drži, prima ili otprema unutar sustava odgode plaćanja trošarine te uz poštovanje određenih uvjeta koje utvrđuju nadležna tijela države članice u kojoj se nalazi to trošarinsko skladište;

(c) ‚sustav odgode' znači porezni sustav koji se primjenjuje na proizvodnju, preradu, skladištenje ili kretanje trošarinske robe pri kojem je plaćanje trošarine odgođeno;

[…]" [neslužbeni prijevod]

7. Članom 6. Direktive 92/12 određuje se:

„1. Obveza obračunavanja trošarine nastaje prilikom puštanja u potrošnju ili kada se utvrde manjkovi koji u skladu s člankom 14. stavkom 3. podliježu trošarinama.

Puštanjem u potrošnju trošarinske robe smatra se:

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

3 Direktiva Vijeća od 25. veljače 1992. (SL 1992., L 76, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 92/108/EEZ od 14. prosinca 1992. (SL 1992., L 390, str. 124.)(u daljnjem tekstu: Direktiva 92/12). Direktiva 92/12 stavljena je izvan snage od 1. travnja 2010. Direktivom Vijeća 2008/118/EZ, od 16. prosinca 2008. (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.). Međutim, s obzirom na datum činjenica u glavnom postupku, ovaj zahtjev za prethodnu odluku ispitan je s obzirom na odredbe Direktive 92/12.

(b) proizvodnja trošarinske robe, uključujući nepravilna proizvodnja, izvan sustava odgode plaćanja trošarine;

(c) uvoz trošarinske robe, uključujući nepravilan uvoz, kada trošarinska roba odmah nakon uvoza nije stavljena u sustav odgode plaćanja trošarine.

2. Primjenjuju se uvjeti za obračunavanje trošarine i stope trošarine, koji vrijede na dan nastanka obveze obračunavanja trošarine u državi članici gdje je roba puštena u potrošnju ili gdje su utvrđeni gubici ili manjkovi. […]" [neslužbeni prijevod]

8. Člankom 15. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive 92/12 određuje se da se načelno „kretanje trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine treba odvijati između trošarinskih skladišta." [neslužbeni prijevod]

9. U skladu s člankom 15. stavcima 3. i 4. te direktive:

„3. Rizik koji proizlazi iz kretanja unutar Zajednice pokriven je jamstvom koje osigurava ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta u mjestu otpreme, kako je to predviđeno člankom 13., ili se, po potrebi, osigurava solidarnim jamstvom pošiljatelja i prijevoznika. […]

[…]

4. Ne dovodeći u pitanje članak 20., do odgovornosti ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u mjestu otpreme i, prema potrebi, odgovornosti prijevoznika može doći samo ako se dokaže, osobito pratećim dokumentom iz članka 18. u uvjetima utvrđenim u članku 19., da je primatelj preuzeo robu." [neslužbeni prijevod]

10. Člankom 18. stavkom 1. Direktive 92/12 predviđa se:

„Neovisno o mogućoj upotrebi računalnih postupaka, svu trošarinsku robu koja se kreće unutar sustava odgode plaćanja trošarine između različitih država članica, uključujući izravno kretanje morem ili zrakom iz jedne luke ili zračne luke Zajednice u drugu luku ili zračnu luku Zajednice, prati dokument koji sastavlja pošiljatelj. Taj dokument može biti ili trošarinski dokument ili komercijalni dokument. Oblik i sadržaj tog dokumenta te postupak koji treba slijediti kad je upotreba takvog dokumenta objektivno neprimjerena definiraju se u skladu s postupkom predviđenim u članku 24." [neslužbeni prijevod]

11. U skladu s člankom 20. te direktive:

„1. Ako je tijekom kretanja robe počinjena nepravilnost ili povreda koja dovodi do obračuna trošarine, trošarinu u državi članici u kojoj je počinjena nepravilnost ili povreda duguje fizička ili pravna osoba koja je jamčila plaćanje trošarine u skladu s člankom 15. stavkom 3., ne dovodeći u pitanje pokretanje kaznenog postupka.

Ako je trošarina ubrana u državi članici koja nije država otpreme, država članica koja je ubire o tome obavještava nadležna tijela zemlje otpreme.

2. Ako se tijekom kretanja utvrdi nepravilnost ili povreda, a nije moguće ustanoviti gdje je počinjena, smatrat će se da je počinjena u državi članici u kojoj je utvrđena.

3. Ne dovodeći u pitanje članak 6. stavak 2., ako trošarinska roba ne prispije na odredište i nije moguće utvrditi mjesto povrede ili nepravilnosti, smatra se da je ta povreda ili ta nepravilnost počinjena u državi članici otpreme koja trošarine ubire po stopi koja je na snazi na dan otpreme robe, osim ako se u roku od četiri mjeseca od datuma otpreme robe nadležnim tijelima ne dostavi dokaz da je transakcija pravilna ili dokaz o mjestu gdje je povreda ili nepravilnost stvarno počinjena. Države članice poduzimaju mjere potrebne za suzbijanje kažnjivih djela ili nepravilnosti i propisivanje učinkovitih sankcija.

4. Ako se prije isteka roka od tri godine od dana izdavanja pratećeg dokumenta utvrdi država članica u kojoj je povreda ili nepravilnost stvarno počinjena, ta država ubire trošarinu po stopi koja je na snazi na dan otpreme robe. U tom slučaju, prvotno obračunata trošarina vraća se odmah nakon dostave dokaza o njezinu ubiranju." [neslužbeni prijevod]

2. Direktiva 76/308

12. Direktiva 76/308 ima za cilj ukloniti prepreke uspostavljanju i funkcioniranju zajedničkog tržišta, koje proizlaze iz teritorijalnog ograničenja područja primjene nacionalnih odredbi u području naplate, među ostalim, trošarina.

13. U skladu s člankom 5. stavkom 1. te direktive, na zahtjev tijela koje je podnositelj zahtjeva, tijelo kojem se upućuje zahtjev obavještava adresata o svim instrumentima i odlukama, uključujući onim sudske naravi, koji potječu iz države članice u kojoj se nalazi tijelo koje je podnositelj zahtjeva, a odnose se na potraživanje ili njegovu naplatu, u skladu s pravilima koja su na snazi u državi članici u kojoj se nalazi tijelo kojem se upućuje zahtjev.

14. Člankom 6. Direktive 76/308 predviđa se:

„1. Na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, tijelo kojem se upućuje zahtjev, u skladu sa zakonima, propisima i administrativnim odredbama koje se primjenjuju na naplatu sličnih potraživanja koja potječu iz države članice u kojoj tijelo koje prima zahtjev ima sjedište, naplaćuje potraživanja koja su predmet instrumenta kojim se dopušta njihovo izvršenje.

2. U tu svrhu, svako potraživanje u vezi s kojim je podnesen zahtjev za naplatu smatra se potraživanjem države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište, osim u slučaju primjene članka 12." [neslužbeni prijevod]

15. Člankom 7. stavcima 1. i 2. te direktive određuje se:

„1. Uz zahtjev za naplatu potraživanja koji tijelo koje podnosi zahtjev upućuje tijelu kojem se upućuje zahtjev, prilaže se službeni primjerak ili ovjerena preslika akta kojim se dopušta njegovo izvršenje, izdanog u državi članici u kojoj tijelo koje podnosi zahtjev ima sjedište te, po potrebi, izvornik ili ovjerena preslika drugih dokumenata potrebnih za naplatu.

2. Tijelo koje podnosi zahtjev može podnijeti zahtjev za naplatu isključivo:

(a) ako potraživanje ili akt kojim se dopušta njegovo izvršenje nisu osporeni u državi članici u kojoj to tijelo ima sjedište, osim u slučaju kad se primjenjuje članak 12. stavak 2. drugi podstavak;

(b) ako je u državi članici u kojoj ima sjedište provelo odgovarajuće postupke za naplatu koji se mogu izvršiti na temelju akta iz stavka 1. i u slučaju da usvojene mjere neće dovesti do potpune naplate potraživanja." [neslužbeni prijevod]

16. Člankom 8. navedene direktive određuje se:

„1. Akt kojim se dopušta izvršenje naplate potraživanja izravno se priznaje i automatski se smatra instrumentom kojim se dopušta izvršenje potraživanja države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište.

2. Neovisno o stavku 1., izvršni akt kojim se dopušta naplata potraživanja može se, po potrebi i u skladu s odredbama koje su na snazi u državi članici u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište, potvrditi, priznati, dopuniti ili zamijeniti aktom kojim se odobrava izvršenje na državnom području te države članice.

U tri mjeseca od datuma primitka zahtjeva, države članice nastoje ispuniti formalnosti koje se sastoje od homologacije akta, njegova priznanja, dopune ili zamjene, osim u slučaju kad se primjenjuju odredbe trećeg podstavka. Ne može ih se odbiti ako je akt pravilno sastavljen. U slučaju prekoračenja roka od tri mjeseca, tijelo kojem se upućuje zahtjev obavještava tijelo koje podnosi zahtjev o razlozima tog prekoračenja.

Ako bilo koja od tih formalnosti dovede do osporavanja potraživanja i/ili izvršnog akta kojim se dopušta naplata, koji je izdalo tijelo koje podnosi zahtjev, primjenjuje se članak 12. [te direktive].” [neslužbeni prijevod]

17. U skladu s člankom 12. stavcima 1. do 3. Direktive 76/308:

„1. Ako tijekom postupka naplate potraživanja zainteresirana osoba ospori potraživanje ili akt kojim se dopušta njegovo izvršenje u državi članici u kojoj tijelo koje podnosi zahtjev ima sjedište, ta zainteresirana osoba pokreće postupak pred nadležnim tijelom države članice u kojoj tijelo koje podnosi zahtjev ima sjedište u skladu s važećim zakonima u toj državi članici. Tijelo koje podnosi zahtjev mora o tom postupku izvijestiti tijelo kojem se upućuje zahtjev. Zainteresirana osoba može također o tome obavijestiti tijelo kojem se upućuje zahtjev.

2. Čim tijelo kojem se upućuje zahtjev primi obavijest navedenu u stavku 1., bilo od tijela koje je podnositelj zahtjeva ili od zainteresirane osobe, ono prekida postupak izvršenja do odluke nadležnog tijela u tom predmetu, osim ako tijelo koje podnosi zahtjev ne zatraži drukčije u skladu s drugim podstavkom. […]

Neovisno o stavku 2. prvom podstavku, tijelo koje podnosi zahtjev može, u skladu sa zakonima, propisima i upravnom praksom koji su na snazi u državi članici u kojoj ima sjedište, zatražiti od tijela kojem se upućuje zahtjev da naplati osporeno potraživanje, ako to dopuštaju zakoni, propisi i upravna praksa koji su na snazi u državi članici u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište. Ako je rezultat osporavanja slijedom toga povoljan za dužnika, tijelo koje je podnositelj zahtjeva odgovorno je za nadoknadu svih naplaćenih iznosa, zajedno sa svim dospjelim naknadama, u skladu sa zakonima koji su na snazi u državi članici u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište.

3. Postupci radi osporavanja postupka izvršenja u državi članici u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište pokreću se pred nadležnim tijelom te države članice u skladu sa zakonima i propisima koji su na snazi u toj državi članici.” [neslužbeni prijevod]

B. Talijansko pravo

18. Uzajamna pomoć u području naplate trošarina uređena je u Italiji, među ostalim, Decretom legislativo n. 69 , recante „Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all’assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all’IVA ed a talune accise” (Zakonodavna uredba br. 69. o „Provedbi Direktive

[2001/44] o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja koja proizlaze iz poslova koji čine dio sustava financiranja iz [Europskog fonda za smjernice i jamstva u poljoprivredi] EFSJP-a i jamstva u poljoprivredi, poljoprivrednih pristojbi i carina, [poreza na dodanu vrijednost (PDV)] i određenih trošarina") od 9. travnja 2003.[4] (u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba br. 69/2003).

19. Člankom 5. Zakonodavne uredbe br. 69/2003, naslovljenim „Pomoć pri naplati potraživanja", predviđa se:

„1. Na zahtjev tijela koje je podnositelj zahtjeva, Ministero dell'economia e delle finanze (Ministarstvo gospodarstva i financija, Italija) postupa na temelju primljenih naloga za izvršenja u svrhu naplate potraživanja iz članka 1. nastalih u državi članici u kojoj to tijelo ima sjedište u skladu s važećim zakonodavstvom o naplati sličnih potraživanja u tuzemstvu; spomenuti nalozi, koji imaju izravnu i trenutačnu izvršnu snagu, izjednačuju se s ulogama iz decreta del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Uredba predsjednika Republike br. 602 od 29. rujna 1973.).

2. Tijelo koje podnosi zahtjev može podnijeti zahtjev za naplatu isključivo:

(a) ako potraživanje ili akt kojim se dopušta njegovo izvršenje nisu osporeni u državi članici u kojoj to tijelo ima sjedište, osim ako nije izričito navedeno da se nastavlja s naplatom u slučaju osporavanja;

(b) ako je u državi članici u kojoj ima sjedište pokrenulo postupke za naplatu i u slučaju da usvojene mjere neće dovesti do potpune naplate potraživanja.

3. Taj zahtjev sadržava:

(a) ime, naziv ili tvrtku, adresu, sjedište i bilo koje druge relevantne podatke koji se odnose na identifikaciju fizičkih, pravnih osoba ili trećih dužnika koji drže njihova sredstva;

(b) ime, adresu i bilo koji drugi relevantan podatak koji se odnosi na identifikaciju tijela koje podnosi zahtjev;

(c) nalog za izvršenje na temelju kojeg se traži naplata, izdan u državi članici u kojoj tijelo koje podnosi zahtjev ima sjedište;

(d) prirodu i iznos potraživanja, pri čemu se traženi iznos navodi po osnovi glavnice, kamate, eventualnih novčanih kazni, sankcija i troškova u valutama država članica u kojima tijelo koje podnosi zahtjev i tijelo kojem se upućuje zahtjev imaju sjedište;

(e) datum dostave naloga za izvršenje koje je tijelo koje podnosi zahtjev ili tijelo kojem se upućuje zahtjev dostavilo zainteresiranoj osobi;

(f) oznaku datuma od kojega je moguće ili razdoblja tijekom kojega je moguće provesti naplatu u skladu s važećim odredbama države članice koja podnosi zahtjev;

(g) izjavu da se potraživanje i nalog o izvršenju ne osporavaju u državi koja podnosi zahtjev ili izričit navod da se u slučaju osporavanja ipak naplati potraživanje. U svakom slučaju, zahtjev treba sadržavati izjavu da je postupak naplate pokrenut u državi članici koja podnosi zahtjev i da neće dovesti do potpune naplate potraživanja;

(h) svaku drugu relevantnu informaciju.

4 GURI br. 87. od 14. travnja 2003.

4. Čim tijelo koje podnosi zahtjev bude obaviješteno o relevantnim informacijama koje se odnose na slučaj zbog kojeg se traži naplata, ono ih prosljeđuje tijelu kojemu se upućuje zahtjev.

5. Uz zahtjev za naplatu potraživanja prilaže se službeni primjerak ili ovjerena preslika naloga za izvršenje koji je izdala druga država članica i drugi dokumenti koji se smatraju potrebnima za naplatu potraživanja. Uz zahtjev, nalog za izvršenje i druge eventualne dokumente prilaže se prijevod na talijanski jezik.

6. Nakon što je saslušano tijelo koje podnosi zahtjev, dužniku se za plaćanje traženih iznosa mogu odobriti odgoda plaćanja ili otplata na rate u granicama i pod uvjetima koji su predviđeni važećim nacionalnim odredbama. Kamate za zakašnjelo plaćanje primjenjuju se u skladu s važećim nacionalnim propisima i računaju se od dana kada je zaprimljen zahtjev za izvršenje naplate. Iznosi naplaćeni po osnovi kamata za odobrenu odgodu plaćanja ili odobrene otplate na rate ili za zakašnjelo plaćanje upućuju se tijelu koje podnosi zahtjev.

7. Ministarstvo gospodarstva i financija naplaćuje potraživanje od dužnika i zadržava svaki trošak koji se odnosi na postupak naplate koji se u okviru nacionalnog pravnog poretka primjenjuje na slična potraživanja.

8. U pogledu naplate potraživanja iz ove uredbe primjenjuju se *mutatis mutandis* odredbe iz Uredbe predsjednika Republike br. 602 od 29. rujna 1973., kako su naknadno izmijenjene, kao i odredbe Decreta legislativo 26 febbraio 1999 n. 46 (Zakonodavna uredba br. 46 od 26. veljače 1999.), kako su naknadno izmijenjene.

9. Ako naplata potraživanja uzrokuje specifične poteškoće, odnosi se na vrlo velik iznos troškova ili na borbu protiv organiziranog kriminala, tijelo koje podnosi zahtjev i tijelo kojem se upućuje zahtjev mogu se dogovoriti o načinu nadoknade troškova primjerenom za dotični slučaj.

10. Ministarstvo gospodarstva i financija obavješćuje tijelo koje je podnositelj zahtjeva o daljnjem postupanju po zahtjevu za naplatu potraživanja.”

20. Člankom 6. Zakonodavne uredbe br. 69/2003, naslovljen „Osporavanje potraživanja”, određuje se:

„1. Zainteresirana osoba koja namjerava osporiti potraživanje ili nalog za izvršenje izdan u državi članici koja podnosi zahtjev mora pokrenuti postupak pred nadležnim tijelom u toj državi u skladu s njezinim važećim zakonima; u tom slučaju, čim zaprimi žalbu bilo od tijela koje je podnositelj zahtjeva ili od zainteresirane osobe, Ministarstvo gospodarstva i financija prekida postupak izvršenja dok nadležno tijelo o tome ne odluči, osim ako tijelo koje podnosi zahtjev ne zatraži drukčije. Ako je postupak za naplatu spornog potraživanja svejedno pokrenut na temelju zahtjeva tijela koje je podnositelj zahtjeva, a ishod osporavanja bude naknadno povoljan za dužnika, tijelo koje je podnositelj zahtjeva odgovorno je za nadoknadu naplaćenih iznosa, zajedno sa svakim drugim traženim iznosom, u skladu s talijanskim zakonodavstvom. Ako o osporavanju sud donese odluku u korist tijela koje podnosi zahtjev na temelju koje se dopušta naplata potraživanja u toj državi članici, postupak izvršenja nastavlja se na temelju te odluke.

2. Zainteresirana osoba koja namjerava osporiti akte donesene u okviru postupka izvršenja mora se obratiti nadležnom tijelu u skladu s odredbama nacionalnog pravnog poretka.

3. Država članica tijela koje podnosi zahtjev dužna je podmiriti državi članici tijela kojem se upućuje zahtjev sve troškove i gubitke nastale kao posljedica radnji za koje se utvrdi da su bile neutemeljene u pogledu sadržaja potraživanja ili valjanosti akta koji je izdalo tijelo koje podnosi zahtjev.”

II. Činjenice u glavnom postupku i prethodno pitanje

21. Tijekom 1995. i 1996. godine društvo Silcompa prodavalo je Grčkoj etilni alkohol unutar sustava odgode plaćanja trošarina u smislu članka 4. točke (c) Direktive 92/12. Iz spisa podnesenog sudu koji je uputio zahtjev i koji je podnesen Tajništvu Suda (u daljnjem tekstu: nacionalni spis) proizlazi da je prodaja izvršena putem posrednika, fizičke osobe, u korist različitih grčkih društava.

22. U siječnju 2000., nakon što je Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Tehnički ured za financije pokrajine Reggio Emilia, Italija) obavio nadzor, utvrđeno je da prateći trošarinski dokumenti (u daljnjem tekstu: DAA) za pošiljke alkohola koje je isporučilo društvo Silcompa nikad nisu stigli na grčku carinu radi uobičajenih potvrda i da su pečati carinskog ureda u Korintu na DAA-ima, koji su pronađeni kod društva Silcompa, krivotvoreni. Agencija je stoga u siječnju 2000. izdala tri porezna rješenja [5] za naplatu neplaćenih trošarina u ukupnom iznosu od 6 296 495,47 eura. Društvo Silcompa podnijelo je žalbu protiv tih poreznih rješenja pred Tribunale di Bologna (Sud u Bologni, Italija), protiv čijih je odluka [6] u korist društva Silcompa Agencija podnijela žalbe pred Corte d'appello di Bologna (Žalbeni sud u Bologni, Italija).

23. Iz nacionalnog spisa proizlazi da je u travnju 2001. grčko carinsko tijelo uputilo društvu Silcompa zahtjev za pružanje informacija kako bi dobilo pojašnjenja u pogledu transakcija između društva Silcompa, posrednika i grčkih društava. Društvo Silcompa odgovorilo je na taj zahtjev i više nije primilo nikakvu drugu obavijest od grčkih tijela.

24. U veljači 2004. grčko carinsko tijelo obavijestilo je Agenciju da se pošiljke koje je društvo Silcompa otpremilo grčkom poduzetniku smatraju nepravilnima. Stoga je 27. ožujka 2004. Tehnički ured za financije pokrajine Reggio Emilia izdao rješenje o ispravku poreza br. 6/2004 [7], koje se odnosilo i na talijanske porezne tražbine koje proizlaze iz poreznih rješenja izdanih u siječnju 2000., navedene u točki 22. ovog mišljenja, i na dodatni ispravak poreza od 473 410,66 eura, dugovan nakon te obavijesti grčke uprave. Društvo Silcompa pobijalo je rješenje o ispravku poreza br. 6/2004 pred Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia (Općinski porezni sud pokrajine Reggio Emilia, Italija). Taj postupak doveo je u rujnu 2017. do sklapanja nagodbe između Agencije i društva Silcompa, kojom se potonjem društvu nalaže plaćanje ukupnog iznosa od 1 554 181,23 eura na ime potraživanja talijanskih tijela (u daljnjem tekstu: nagodba) [8].

25. U siječnju 2005. carinski ured u Ateni je u pogledu istih transakcija isporuke unutar Zajednice izdao „akte o naplati trošarina", koji se odnose na nezakonito puštanje u potrošnju etilnog alkohola na grčkom državnom području, koji je društvo Silcompa isporučilo fiktivnim društvima. Takvo utvrđenje temeljilo se, prema tvrdnjama stranaka pred sudom koji je uputio zahtjev [9], na prethodnim kaznenim istragama povodom kojih je grčki sud donio prvostupanjsku presudu [10], kojom je potvrđeno da su grčki subjekti stvarno zaprimili predmetnu robu i da su proizvodi prijevarno pušteni u potrošnju.

26. Grčka porezna uprava je 31. siječnja 2005., na temelju članka 7. Direktive 76/308, podnijela zahtjev za pomoć Talijanskoj Republici u pogledu naplate potraživanja njezine Državne riznice, u ukupnom iznosu od 10 280 291,66 eura (u daljnjem tekstu: potraživanja grčkih tijela).

5 Porezna rješenja br. 5/2000, 15/2000 i 18/2000.

6 Presude od 12. travnja i 8. rujna 2010.

7 Točke 8. do 10. očitovanja talijanske vlade.

8 Društvo Silcompa podnijelo je zahtjev za pojednostavljeni postupak na temelju članka 5. (a) Decreta legge br. 193/2016 (Zakonodavna uredba br. 193/2016). Talijanska vlada u svojem dogovoru na pitanja koja je uputio Sud navodi da je društvo Silcompa u cijelosti platilo iznos naveden u nagodbi.

9 Vidjeti žalbu Agencije iz spisa podnesenog sudu koji je uputio zahtjev i dostavljenog Tajništvu Suda, str. 8.

10 U skladu s tom žalbom, riječ je bila o presudi br. 98424/2001 Okružnog suda u Ateni, Grčka.

27. Agencija je 13. rujna 2005., na temelju članka 5. Zakonodavne uredbe br. 69/2003, društvu Silcompa dostavila dva porezna rješenja [11] kojima je tražila dobrovoljno plaćanje traženih iznosa [12] na ime potraživanja grčkih tijela. Društvo Silcompa podnijelo je žalbu protiv tih dvaju poreznih rješenja Commissione tributaria Provinciale di Roma (Općinski porezni sud u Rimu, Italija), koji ju je odbio kao nedopuštenu [13]. Povodom žalbe društva Silcompa, Commissione tributaria regionale di Roma (Okružni porezni sud u Rimu, Italija) presudom od 22. travnja 2010. [14] prihvatio je žalbu zbog toga što grčka tijela nisu dostavila potrebne pripremne akte i zbog nedostatka u obrazloženju navedenih poreznih rješenja.

28. Stoga je Agencija podnijela žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev, u kojoj su istaknuta tri žalbena razloga, od kojih su samo drugi [15] i treći [16], prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, relevantni za ovaj prethodni postupak.

29. Suprotno tomu, društvo Silcompa, u svojem odgovoru na žalbu ističe ništavost zahtjeva za povrat trošarine koji se odnose na činjenice koje je već osporila Agencija, istovjetnost osporenih činjenica i stoga dvostruki zahtjev za oporezivanje.

30. U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev ističe da u ovom slučaju talijanska i grčka porezna uprava smatraju, svaka na temelju različitih i samostalnih tvrdnji, da je mjesto počinjenja povrede njezina vlastita država. Čini se da se potraživanja grčkih tijela temelje na kaznenoj presudi, dok se potraživanja talijanskih tijela temelje na utvrđenom krivotvorenju DAA-ova. Međutim, zahtjevi za povrat trošarine su „alternativni" s obzirom na to da mjesto povrede, kao što proizlazi iz članka 20. Direktive 92/12, može biti samo jedno, kao i porezna obveza.

31. U tom kontekstu, postoji rizik da je društvo Silcompa dužno dvaput platiti iste iznose, na temelju trošarina i sankcija, što s obzirom na znatne iznose predstavlja teško financijsko opterećenje kao i dvostruke troškove spora.

32. Sud koji je uputio zahtjev ističe da, iako se u skladu s člankom 20. stavkom 4. Direktive 92/12 pod određenim uvjetima, ako se naknadno utvrdi mjesto povrede, nadoknađuje prvotno naplaćena trošarina (u drugoj državi), u skladu s istom odredbom do takvog utvrđenja mora doći „prije isteka roka od tri godine od dana izdavanja pratećeg dokumenta", a u ovom slučaju rok je odavno istekao.

33. Sud koji je uputio zahtjev stoga se pita može li se, čak i u okviru postupka koji se odnosi na izvršne akte o naplati, predviđenog u članku 12. stavku 3. Direktive 76/308, prilikom ispunjavanja zahtjeva za pomoć na temelju članka 6. stavka 1. te direktive, ispitivati postojanje uvjeta iz članka 20. Direktive 92/12, kao što je mjesto gdje je povreda ili nepravilnost počinjena, barem u okolnostima poput onih o

11 Porezno rješenje RP 05/14, na iznos od 10 280 291,66 eura i porezno rješenje RP 05/12, na iznos od 64 218,25 eura, oba od 1. rujna 2005. Datumi tih poreznih rješenja nalaze se u nacionalnom spisu podnesenom Sudu.

12 Prema mišljenju talijanske vlade, u tim rješenjima navode se isplate koje su izdale carina u Pireju i carina u Ateni.

13 Presuda br. 501/41/07 od 3. prosinca 2007.

14 Presuda br. 45/37/10

15 U glavnom predmetu, svojim drugim žalbenim razlogom, Agencija prigovara Okružnom poreznom sudu u Rimu da je povrijedio članak 12. Direktive 76/308 i članak 6. Zakonodavne uredbe br. 69/2003. U tom pogledu, Agencija u biti tvrdi da se u području uzajamne pomoći između država članica , prigovori koji se odnose na potraživanje i na ovršni naslov, osobito na navodnu činjenicu da grčka tijela nisu dostavila pripremne akte, trebaju iznijeti pred nacionalnim tijelom koje je podnositelj zahtjeva, odnosno nadležnim grčkim tijelom.

16 Svojim trećim žalbenim razlogom Agencija se poziva na povredu članka 3. Leggea n. 212 del 2000. (Zakon br. 212/2000) jer je Okružni porezni sud u Rimu smatrao nedostatnim obrazloženje poreznog rješenja kojim se ne priznaju paralelni postupci pokrenuti u Italiji u pogledu naplate trošarina za iste transakcije. U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev želi znati može li se u osporavanju postupka izvršenja pokrenutog u okviru uzajamne pomoći među državama članicama u području naplate trošarina ispitati pitanje eventualnog „dvostrukog zahtjeva za oporezivanje" zbog toga što su i država članica koja podnosi zahtjev i država članica kojoj se upućuje zahtjev podnijele zahtjev koji se temelji na istim činjenicama.

kojima je riječ kad i tijela države članice u kojoj tijelo koje podnosi zahtjev ima sjedište (u daljnjem tekstu: država članica koja podnosi zahtjev) i tijela države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište (u daljnjem tekstu: država članica kojoj se upućuje zahtjev) istodobno podnose isti zahtjev, pri čemu su postupci koji se odnose na te zahtjeve u tijeku pred potonjom državom.

34. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, riječ bi bila o provjeri koja se ne odnosi na potraživanje ni akt izdan u inozemstvu koji je predmet žalbe, niti ih dovodi u pitanje, kako se predviđa u članku 12. stavku 1. Direktive 76/308, nego koja se, naprotiv, odnosi na pretpostavke i zakonsku utemeljenost zahtjeva za pomoć i, stoga, svih izvršnih akata. Konkretno, glavni predmet odnosio bi se samo na pitanje je li, za potrebe naplate u okviru sustava suradnje, relevantna procjena države članice kojoj se upućuje zahtjev njezina vlastitog prava na potraživanje te može li se takav parametar ocijeniti pred sudovima.

35. U tim je okolnostima Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Može li se odredba članka 12. stavka 3. Direktive [76/308], u vezi s člankom 20. Direktive [92/12], tumačiti na način da se u postupku pokrenutom protiv izvršnih akata o naplati može ispitati pretpostavka u pogledu mjesta (stvarnog puštanja u potrošnju) u kojem je stvarno počinjena nepravilnost ili povreda i, ako da, u kojim granicama ako su, kao u predmetnom slučaju, isti zahtjev, koji se temelji na istim izvoznim transakcijama, protiv poreznog obveznika samostalno podnijele država koja podnosi zahtjev i država kojoj se upućuje zahtjev, u kojoj su istodobno u tijeku i postupak o nacionalnom zahtjevu kao i postupak o naplati u korist druge države, pri čemu takvo utvrđenje znači odbijanje zahtjeva za pomoć i, stoga, svih izvršnih akata?”

III. Postupak pred Sudom

36. Pisana očitovanja podnijele su talijanska, španjolska i švedska vlada te Komisija.

37. Sud je 22. listopada 2019. uputio zahtjev za pružanje informacija sudu koji je uputio zahtjev u pogledu činjeničnog i pravnog okvira glavnog postupka.

38. U svojem odgovoru od 18. prosinca 2019., koji je Sud zaprimio 31. prosinca 2019., sud koji je uputio zahtjev odgovorio je Sudu.

39. Zbog zdravstvene krize vezane za Covid-19 rasprava predviđena za 26. ožujka 2020. otkazana je te je odlukom od 1. travnja 2020. zamijenjena pitanjima koja su dostavljena strankama na pisani odgovor. Talijanska, španjolska i švedska vlada te Komisija odgovorile su na pitanja u roku koji je odredio Sud.

IV. Analiza

A. Opseg prethodnog pitanja

40. Najprije valja podsjetiti da je prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda na potonjem sudu da u okviru postupka suradnje s nacionalnim sudovima uspostavljene u članku 267. UFEU-a nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji se pred njim vodi i da će, u tom smislu, Sud po potrebi preoblikovati pitanje koje mu je postavljeno [17].

17 Presuda od 25. srpnja 2018., Dyson, C-632/16 (EU:C:2018:599, t. 47. i navedena sudska praksa)

41. U ovom slučaju, pred talijanskim sudovima u tijeku su dva postupka u pogledu dviju poreznih tražbina koje se odnose na iste trošarinske transakcije i koje istodobno potražuju i talijanska i grčka upravna tijela. S jedne strane, potraživanje talijanskih tijela temelji se na utvrđenju Agencije iz siječnja 2000., prema kojem roba otpremljena Grčkoj nikad nije stigla na grčku carinu, a pečati te grčke carine stavljeni na pripadajuće DAA-ove su krivotvoreni. S druge strane, potraživanja grčkih tijela temeljila su se na tvrdnjama tih tijela o stvarnom, vjerojatno nepravilnom, puštanju u potrošnju predmetne robe na grčkom državom području, na temelju kojeg su navedena tijela u siječnju 2005. Agenciji za carine uputila zahtjeve za naplatu potraživanja u skladu s relevantnim nacionalnim odredbama kojima se prenosi Direktiva 76/308.

42. Pitanjem koje je postavio sud koji je uputio zahtjev želi se znati može li sud države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište, kojem je podnesena žalba protiv postupka izvršenja naplate potraživanja na temelju članka 12. stavka 3. Direktive 76/308, ispitati uvjete za primjenu članka 20. Direktive 92/12, odnosno uvjete koji se odnose na mjesto u kojem je povreda ili nepravilnost stvarno počinjena, u slučaju kad takvo izvršenje kod predmetnog društva dovodi do dvostrukog oporezivanja trošarine za istu robu [18].

43. Iz zahtjeva za prethodnu odluku i odgovora na pitanja od 18. prosinca 2019. [19] proizlazi da se sud koji je uputio zahtjev pita o dostatnosti obrazloženja akta na kojem se temelji postupak naplate u Italiji na temelju Direktive 76/308 i o nužnosti ocjene dvostrukog zahtjeva za naplatu trošarine.

44. U tim okolnostima valja shvatiti da sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita treba li članak 12. stavak 3. Direktive 76/308, u vezi s člankom 20. Direktive 92/12, tumačiti na način da mu se protivi to da sud države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište provjeri dovodi li izvršenje zahtjeva za naplatu potraživanja po osnovi trošarina koji je podnesen tom tijelu, na temelju članka 6. Direktive 92/12, do dvostrukog oporezivanja društva za iste transakcije i za istu robu s obzirom na to da je sâmo navedeno tijelo ranije provelo naplatu potraživanja za te transakcije i robu, pri čemu je to potraživanje bilo predmet sudskog postupka u toj državi.

45. Temelj pitanja koje je postavio sud koji je uputio zahtjev jest eventualno dvostruko oporezivanje istih trošarina koje provode država članica otpreme i država članica odredišta predmetne robe. Stoga analizu valja započeti pravilima sadržanim u Direktivi 92/12 te podsjetiti, među ostalim, na određena pravila o obvezi obračuna trošarine u smislu te direktive (glava B). Iako se Direktivom 92/12 na neki način predviđaju materijalna pravila o ovlasti oporezivanja trošarina, *izvršavanje* te ovlasti, na temelju postupovnih pravila, uređuje se, među ostalim, Direktivom 76/308 (glava C).

18 Poput Komisije, valja napomenuti da se upravni postupci koji se odnose na porezna rješenja o kojima je riječ u glavnom predmetu ne mogu smatrati „paralelnim” (točka 13. zahtjeva za prethodnu odluku) s obzirom na to da su ta rješenja dostavljena pet godina nakon poreznih rješenja upućenih društvu Silcompa tijekom 2000. godine, na ime talijanskih potraživanja. Usto, podložno formalnostima koje treba ispuniti u skladu s talijanskim pravom, čini se da je predmet koji se odnosi na talijanska potraživanja zaključen s obzirom na to da je društvo Silcompa u cijelosti platilo tražbine na temelju nagodbe (vidjeti točku 24. ovog mišljenja).

19 Vidjeti osobito točku 5.

B. Obveza obračuna trošarina na temelju Direktive 92/12

46. Kako bi se osigurala uspostava i funkcioniranje unutarnjeg tržišta [20], cilj Direktive 92/12 je usklađivanje materijalnih pravila o posjedovanju, kretanju i praćenju trošarinske robe, i to osobito radi osiguravanja istovjetnosti obveze obračuna trošarine u svim državama članicama. Tim se usklađivanjem, u načelu, izbjegava dvostruko oporezivanje u odnosima između država članica [21]. Tim ciljem obuhvaćeni su i članci 6. i 20. te direktive kojima se predviđaju opća i posebna pravila o obvezi obračuna trošarine. Međutim, taj cilj je ugrožen ako su grčka i talijanska tijela, u ovom slučaju, naknadno nadležna za naplatu trošarine na istu transakciju.

1. Opće napomene o obvezi obračuna trošarine

47. Valja istaknuti, s jedne strane, da je u skladu s člankom 5. stavkom 1. Direktive 92/12, oporezivi događaj u smislu te direktive proizvodnja na području Unije, trošarinske robe ili njezin uvoz na to područje. S druge strane, s obzirom na to da je riječ o porezima na potrošnju, njihov obračun trebao bi biti čim bliže krajnjem potrošaču [22]. U tu svrhu, člankom 6. stavkom 1. Direktive 92/12 predviđa se da obveza obračuna trošarine na trošarinsku robu, poput alkohola, proizlazi osobito iz njezina puštanja u potrošnju [23].

48. U pravilu između nastanka oporezivog događaja i trenutka obveze obračuna trošarine protekne određeno vrijeme. Upravo se tijekom tog vremena primjenjuje sustav odgode plaćanja trošarina definiran u članku 4. točki (c) Direktive 92/12, kao porezni sustav koji se primjenjuje osobito na proizvodnju robe unutar sustava odgode plaćanja trošarina [24]. Taj sustav, kojem podliježe roba o kojoj je riječ u glavnom predmetu, dovodi do obveze obračuna trošarine tek u trenutku otpuštanja robe iz tog sustava i njezina puštanja u potrošnju. Stoga još ne postoji obveza obračuna trošarine na robu obuhvaćenu tim sustavom, iako je oporezivi događaj već nastao [25].

49. Iz članka 4. točke (b) i članka 11. stavka 2. Direktive 92/12 proizlazi općenito pravilo prema kojem se proizvodnja, prerada i skladištenje trošarinske robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine mogu odvijati samo u trošarinskom skladištu koje je propisno ovlastila država članica na čijem se državnom području ta roba nalazi. Na temelju članka 15. te direktive, kretanje trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine može se odvijati samo između trošarinskih skladišta, pri čemu ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ima ključnu ulogu u okviru postupka kretanja te robe [26].

20 Vidjeti osobito četvrtu uvodnu izjavu Direktive 92/12; vidjeti također presude od 2. travnja 1998., EMU Tabac i dr. (C-296/95, EU:C:1998:152, t. 22.); od 5. travnja 2001., Van de Water, (C-325/99, EU:C:2001:201, t. 39.) i od 29. travnja 2004., Komisija/Njemačka (C-240/01, EU:C:2004:251I, t. 36.).

21 Presude od 30. svibnja 2013., Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, t. 22. i 23.), od 3. srpnja 2014.Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, t. 17.) i od 5. ožujka 2015., Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, t. 20.) Osim toga, volja da se izbjegne dvostruko oporezivanje proizlazi iz članka 8. Direktive 92/12, kojim se pojedincima dopušta, pod određenim uvjetima, da uz oslobođenje od poreza prevoze robu u drugu državu članicu, kao i iz članka 22. te direktive kojim se predviđa nadoknada državi članici otpreme u slučajevima iz članaka 7. i 10. navedene direktive.

22 Što se tiče načela na kojima se temelji Direktiva 92/12, vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika Ruiz-Jarabo Colomera u predmetu Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Vidjeti također za doktrinu Berlin, D., *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, sv. I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 Valja razlikovati, kao što to ističe Komisija, puštanje robe u potrošnju od potrošnje te robe.

24 Presuda od 5. travnja 2001., Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, t. 31.)

25 Presude od 12. prosinca 2002., Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, t. 42.); od 29. travnja 2010., Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, t. 78.) i od 28. siječnja 2016., BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, t. 22.)

26 Vidjeti presudu od 2. lipnja 2016., Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, t. 31. i 32.), što se tiče sustava odgovornosti uvedenog Direktivom 92/12 za sve rizike koji proizlaze iz kretanja trošarinske robe unutar takvog sustava. Taj držatelj trošarinskog skladišta stoga je dužan platiti trošarine ako je tijekom kretanja te robe počinjena povreda ili nepravilnost koja dovodi do obveze obračuna tih trošarina.

50. Stoga se odredbama Direktive 92/12, razmatranim u cijelosti, predviđa jedinstveni sustav trošarinske robe za države članice, koji se temelji na načelu prema kojem se trošarine obračunavaju samo jednom. Poštovanje pravila o posjedovanju, kretanju i praćenju trošarinske robe neophodan je uvjet za ostvarenje ciljeva Direktive 92/12. Međutim, ne može se isključiti da se u praksi ta pravila ne poštuju, zbog čega je zakonodavac predvidio posebna pravila u Direktivi 92/12.

2. Područje primjene članka 20. Direktive 92/12

51. U skladu s doktrinom, slučajevi koji su najpodložniji prijevari su oni koji podrazumijevaju da do povrede ili nepravilnosti dolazi tijekom kretanja robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine [27]. Budući da se povreda ili nepravilnost mogu dogoditi u svakoj državi u kojoj se roba kreće, člankom 20. Direktive 92/12 nastoji se spriječiti sukobe nadležnosti između država članica koje namjeravaju oporezivati robu koja je bila predmet povrede ili nepravilnosti [28]. Stoga je Sud već presudio da se tom odredbom određuje država članica koja je jedina ovlaštena naplatiti trošarine u slučaju povrede ili nepravilnosti počinjene tijelom kretanja robe, poput nepravilnog otpuštanja iz sustava odgode plaćanja trošarine [29].

52. Konkretnije, stavci 1. i 2. članka 20. Direktive 92/12 odnose se oba na situaciju u kojoj je povreda ili nepravilnost počinjena *tijekom kretanja robe*. Stavak 1. odnosi se osobito na slučaj u kojem je mjesto navedene povrede ili nepravilnosti poznato, dok se stavak 2. odnosi na slučaj u kojem je povreda ili nepravilnost utvrđena a da pritom nije moguće utvrditi mjesto gdje je počinjena. U tom slučaju, smatra se da je povreda počinjena u državi članici u kojoj je utvrđena [30].

53. Što se tiče članka 20. stavka 3. Direktive 92/12, njime se pojašnjava da, ako trošarinska roba ne prispije na odredište i nije moguće utvrditi mjesto povrede ili nepravilnosti, smatra se da je ta povreda ili ta nepravilnost počinjena u državi članici otpreme, koja je stoga nadležna za naplatu trošarina [31]. Stoga se tom odredbom uređuje situacija koja se odnosi na nedolazak predmetne robe na odredište. U tom slučaju, država otpreme proglašava se nadležnom.

54. Iako stavci 2. i 3. navedenog članka 20. sadržavaju prethodno navedene pretpostavke, člankom 20. stavkom 4. Direktive 92/12 predviđa se takozvani „korektivni" mehanizam u slučaju kad je pretpostavka naknadno oborena zbog činjeničnih okolnosti na temelju kojih se može utvrditi nadležnost države članice različite od one koja je određena na temelju te pretpostavke. U tu svrhu, tim stavkom 4. određuje se da, ako se prije isteka roka od tri godine od datuma izdavanja DAA-a utvrdi država članica u kojoj je povreda ili nepravilnost stvarno počinjena [32], na toj je državi članici da naplati trošarinu koja se duguje.

55. Iz prethodno navedenih odredbi Direktive 92/12, promatranih zajedno, može se izvesti nekoliko zaključaka. Kao prvo, obveza obračuna trošarine ne nastaje samo puštanjem robe u potrošnju, nego i njezinim otpuštanjem, uključujući i nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarina. Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik D. Ruiz-Jaraba Colomer „kad se aktivnosti koje dovode do trošarine (uvoz i proizvodnja) događaju na margini sustava odgode plaćanja trošarine ili kad do

27 Vidjeti u tom pogledu Berlin, D., *Jurisclasseur Europe Traité*, svezak br. 1650, „Fiscalité indirecte", 1. siječnja 2016., t. 56.

28 Mišljenje nezavisnog odvjetnika J. Mischoa u predmetu Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, t. 74.)

29 Presude od 12. prosinca 2002., Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, t. 43.) i od 13. prosinca 2007., BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, t. 44.)

30 To tumačenje potvrđuju i pripremni akti Direktive 2008/118, u kojima se objašnjava logika članka 20. Direktive 92/12. Vidjeti Prijedlog direktive Vijeća o općim aranžmanima za trošarine (COM/2008/0078 *final*).

31 Presuda od 12. prosinca 2002., Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, t. 47.)

32 Sud je u pravilu presuđivao da pojedinci imaju pravo na povrat poreza naplaćenih u državi članici protivno odredbama prava Zajednice. To je pravo posljedica i dopuna prava koja se dodjeljuju pojedincima tim odredbama, kako ih tumači Sud. Predmetna država članica, dakle, načelno mora vratiti poreze naplaćene protivno odredbama prava Zajednice (presuda od 2. listopada 2003., Weber's Wine World i dr., C-147/01, EU:C:2003:533, t. 93. i navedena sudska praksa).

otpuštanja iz tog sustava dolazi u trenutku različitom od trenutka puštanja u potrošnju, zakonodavac [Unije] izjednačuje te situacije s puštanjem u potrošnju i posljedično ih kvalificira kao čimbenike koji dovode do obveze obračuna trošarine, kako bi se izbjeglo da trošarinska roba ne bude izuzeta od tog oporezivanja”[33].

56. Kao drugo, budući da do puštanja trošarinske robe u potrošnju može doći samo jednom, mjesto povrede ili nepravilnosti počinjene tijekom kretanja može biti samo jedno. Taj zaključak potvrđuje izjednačivanje povrede ili nepravilnosti počinjene tijekom kretanja robe s njezinim puštanjem u potrošnju te postojanje takozvanog „korektivnog” mehanizma u članku 20. stavku 4. Direktive 92/12. Stoga, iako se u praksi može dogoditi nekoliko uzastopnih povreda ili nepravilnosti u različitim državama članicama, tijekom kretanja iste trošarinske robe (slučaj nekoliko povreda ili nepravilnosti), samo prva od njih, odnosno ona koja za posljedicu ima otpuštanje robe tijekom kretanja iz sustava odgode plaćanja trošarina, ima pravnu vrijednost u smislu članka 20. te direktive s obzirom na to da je učinak takve povrede ili takve nepravilnosti najvjerojatnije puštanje robe u potrošnju.

3. Takozvani „korektivni” mehanizam iz članka 20. stavka 4. Direktive 92/12

57. Člankom 20. stavkom 4. Direktive 92/12 predviđa se takozvani „korektivni” mehanizam prema kojem, ako se prije isteka roka od tri godine *od dana izdavanja DAA-a*[34] utvrdi država članica u kojoj je povreda ili nepravilnost stvarno počinjena, ta država ubire trošarinu po stopi koja je na snazi na dan otpreme robe. U tom slučaju, prvotno obračunata trošarina vraća se odmah nakon dostave dokaza o njezinu ubiranju.” Budući da članak 20. stavci 1. do 3. Direktive 92/12 sadržavaju prethodno ispitane pretpostavke, stavak 4. tog članka sadržava mehanizam koji obuhvaća slučaj u kojem se stvarna situacija razlikuje od pretpostavljene situacije. Međutim, uzimajući u obzir načelo pravne sigurnosti, navedeni mehanizam primjenjuje se samo tijekom tri godine od dana izdavanja DAA-a.

58. Stoga se tom odredbom predviđaju dva kumulativna uvjeta, odnosno počinjenje povrede ili nepravilnosti u državi članici različitoj od one u kojoj je trošarina plaćena i rok od tri godine počevši od dana izdavanja DAA-a. Prema tome, iz strukture članka 20. stavka 4. Direktive 92/12 proizlazi da poštovanje tog roka treba ispitati samo ako se utvrdi država članica u kojoj je povreda ili nepravilnost stvarno počinjena i ako je ona različita od prvotno određene države članice.

4. Primjena prethodno navedenih načela na ovaj slučaj

59. Najprije, s jedne strane, valja istaknuti da je ispitivanje nadležnosti talijanskih i grčkih tijela složeno zbog činjenice da zahtjev za prethodnu odluku sadržava samo malo elemenata o činjeničnim i pravnim situacijama o kojima je riječ. S druge strane, u nedostatku konkretnih elemenata, nije moguće odrediti koji bi se konkretni problem u tumačenju mogao istaknuti u odnosu na Direktivu 92/12. Stoga, iako je na sudu koji je uputio zahtjev da izvrši potrebne činjenične provjere i da ih primijeni na spor koji se pred njim vodi, ipak je na Sudu da tumači pravo Unije s obzirom na činjeničnu i pravnu situaciju, kako ju je opisao sud koji je uputio zahtjev, kako bi potonjem sudu dao korisne elemente za rješenje spora koji se pred njim vodi[35].

60. Valja podsjetiti da, s jedne strane, u predmetima koji se odnose na potraživanja talijanskih tijela i koji su navedeni u točki 22. ovog mišljenja, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je Agencija smatrala da se povreda ili nepravilnost sastoji u izostanku otpuštanja iz sustava odgode plaćanja trošarine s obzirom na to da su DAA-ovi koje je društvo Silcompa primilo, koji se odnose na otpremu

33 Mišljenje nezavisnog odvjetnika Ruiz-Jarabo Colomera u predmetu Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, t. 38.)

34 U tom pogledu, člankom 19. Direktive 92/12 predviđa se da DAA sadržava četiri primjerka, odnosno jedan primjerak koji treba čuvati pošiljatelj, jedan primjerak za primatelja, jedan primjerak koji treba poslati pošiljatelju za otpuštanje i jedan primjerak namijenjen nadležnim tijelima države članice odredišta. Posljedično, DAA se izdaje u trenutku otpreme robe.

35 Presuda od 9. studenoga 2006., Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, t. 22.)

predmetne robe, bili krivotvoreni tako što je bio stavljen krivotvoreni pečat grčke carine. Stoga je to tijelo smatralo da krivotvorenje DAA-ova predstavlja povredu ili nepravilnost počinjenu u Italiji i, posljedično, nepravilno otpuštanje iz sustava odgode plaćanja trošarina zbog čega nastaje obveza obračuna trošarine u Italiji [36]. Posljedično, Agencija je u siječnju 2000. dostavila pripadajuća porezna rješenja. S druge strane, u predmetima koji se odnose na potraživanja na koja se pozivaju grčka tijela i na kojima se temelji osporavano porezno rješenje u glavnom predmetu (navedena u točkama 26. i 27. ovog mišljenja), valja pretpostaviti da su grčka tijela najvjerojatnije utvrdila svoju nadležnost na temelju članka 6. stavka 1. točke (a) Direktive 92/12 s obzirom na to da je roba nepravilno puštena u potrošnju u Grčkoj, pri čemu taj element ipak treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev [37].

61. Iz prethodno navedenog proizlazi da je, s obzirom na to da su talijanska tijela utvrdila da predmetna roba koju je društvo Silcompa otpremilo unutar sustava odgode plaćanja trošarina nije prispjela na odredište u Grčku i da su pripadajući DAA-ovi bili krivotvoreni, ta roba otpuštena iz tog sustava zbog povrede ili nepravilnosti počinjene tijekom kretanja trošarinske robe, u smislu članka 20. Direktive 92/12. Stoga je očito da je, na temelju stavka 1. tog članka, Agencija osnovano naplatila porezno potraživanje u skladu s relevantnim odredbama nacionalnog prava. Kao što je već prethodno izneseno, struktura članka 20. Direktive 92/12 u cijelosti se temelji na konceptu prema kojem se povreda ili nepravilnost počinjena tijekom kretanja robe unutar sustava odgode plaćanja trošarina izjednačuje s puštanjem te robe u potrošnju, što se može dogoditi samo jednom za istu robu. Unatoč tom pravilu, Agencija je tijekom 2005. prihvatila zahtjev za pomoć koji su podnijela grčka tijela radi naplate potraživanja po osnovi trošarine grčkih tijela u pogledu istog društva i u odnosu na istu robu.

62. Međutim, u ovom slučaju, Sud ne raspolaže nikakvim konkretnim elementom za procjenu eventualnog počinjenja povrede ili nepravilnosti u drugoj državi članici, osim u Italiji. Točno je da nezakonito stavljanje na tržište, na grčkom državnom području, etilnog alkohola koji je otpremilo društvo Silcompa, koje je dovelo do kaznenih postupaka u Grčkoj, treba smatrati povredom ili nepravilnošću predmetne robe, ali to je, uzimajući u obzir činjenice u glavnom postupku i opću strukturu Direktive 92/12, samo posljedica povrede ili nepravilnosti koja je ranije počinjena u Italiji.

63. U tim okolnostima smatram da, uzimajući u obzir tu odluku koju trebaju donijeti navedena tijela ili sudovi, analiza drugog uvjeta iz članka 20. stavka 4. Direktive 92/12, odnosno pitanja u kojem trenutku počinje teći navedeni rok od tri godine za potrebe primjene takozvanog „korektivnog” mehanizma iz te odredbe, nije relevantna u okviru ovog prethodnog postupka. Naime, kao što sam to već naveo, taj se rok treba ispitati samo ako se utvrdi država članica u kojoj je povreda ili nepravilnost stvarno počinjena i ako je različita od prvotno određene države članice, što čini se nije slučaj u glavnom predmetu.

64. U tom kontekstu postavlja se pitanje može li i kako sud koji je uputio zahtjev, kao sud države članice kojoj se upućuje zahtjev, nadzirati postojanje eventualnog dvostrukog zahtjeva za naplatu trošarina dvaju tijela iz dviju različitih država članica.

36 Međutim, u spisu koji je podnesen Sudu ne pojašnjava se koja se odredba Direktive 92/12 primijenila kako bi se utvrdilo da je obveza obračuna trošarine nastala u Italiji. Budući da se člankom 20. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive 92/12 ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta nalaže plaćanje trošarine u slučaju povrede ili nepravilnosti počinjene tijekom kretanja robe unutar sustava odgode plaćanja trošarine, valja pretpostaviti da je ta odredba primijenjena u ovom slučaju.

37 Točno je da zahtjev za prethodnu odluku uopće nije precizan što se tiče odredbi Direktive 92/12 koje su primijenila grčka tijela. Stoga taj element treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

C. Direktiva 76/308 o uzajamnoj pomoći

1. Pravni okvir analize

65. Iako je stvaranje unutarnjeg tržišta omogućilo poduzetnicima da u potpunosti ostvare korist od gospodarskog prostora koje ono nudi, nacionalne porezne uprave, za koje i dalje postoje granice, dobile su od 70-ih godina 20. stoljeća određen broj pravnih instrumenata pomoći kako bi se osigurala bolja učinkovitost u poreznom području [38]. Tako Direktiva 76/308 ima za cilj provedbu načela uzajamnog povjerenja, time što olakšava naplatu potraživanja između država članica [39]. Provedba sustava uzajamne pomoći uspostavljenog tom direktivom ovisi o postojanju takvog povjerenja među predmetnim nacionalnim tijelima [40].

66. Navedenom direktivom predviđaju se, s jedne strane, tri različita i posebna oblika uzajamne pomoći koje je tijelo kojem se upućuje zahtjev dužno pružiti na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, odnosno zahtjev za pružanje informacija [41], zahtjev za dostavu primatelju dokumenata u vezi s potraživanjem koje potječe iz države članice u kojoj tijelo koje podnosi zahtjev ima sjedište [42] i zahtjev za naplatu potraživanja koja su predmet instrumenta kojim se dopušta njihovo izvršenje [43]. S druge strane, Direktiva 76/308 sadržava posebne odredbe o određivanju nadležnosti za predmetni zahtjev između države članice koja podnosi zahtjev i države članice kojoj se upućuje zahtjev. Glavni predmet odnosi se na zahtjev za uzajamnu pomoć u pogledu naplata s obzirom na to da su grčka tijela podnijela takav zahtjev Agenciji.

a) Podjela nadležnosti predviđena u članku 12. Direktive 76/308

67. Člankom 12. Direktive 76/308 predviđa se podjela nadležnosti za odlučivanje o sporovima koji se odnose na potraživanje, nalog za izvršenje ili postupak izvršenja između tijela države članice koja podnosi zahtjev i tijela države članice kojoj se upućuje zahtjev. Što se tiče takvih sporova, izbor nadležnog tijela države članice kojem se stranka treba obratiti ovisi o pitanju odnosi li se prigovor, s jedne strane, na potraživanje ili na akt na kojem se temelji njegovo izvršenje ili, s druge strane, na mjere naplate. Kao što je to primijetio nezavisni odvjetnik M. Bobek, Direktivom 2010/24, koja je zamijenila Direktivu 76/308, predviđa se, kao opće pravilo, primjena *lex auctoritatis*, prema kojem je za radnje tijela države članice (te stoga i za njihovu valjanost) mjerodavno pravo te države članice [44]. Posljedično, nadležno tijelo svake države članice ispituje samo zakonitost radnji koje su izvršila odnosno mjera koje su usvojila tijela te države članice, a to ispitivanje provodi s obzirom na propise te države članice [45].

38 Berlin, D., „Synthèse - Droit fiscal de l'Union européenne", JurisClasseur Europe Traité, 1. svibnja 2019., t. 49.

39 Vidjeti Michel, V., „Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement", Revue Europe, br. 3., ožujak 2010., komentar br. 109., kao i Maîtrot de la Motte, A., Droit fiscal de l'Union européenne, Bruylant, 2016., t. 479.

40 Vidjeti presudu od 26. travnja 2018., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, t. 40. i 41.).

41 Na temelju članka 4. Direktive 76/308. Što se tiče razmjene informacija, vidjeti Fernández Marín, F., „The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law", Studi Tributari Europei, sv. 8., 2018., str. II, str. 25.-95.

42 Na temelju članka 5. Direktive 76/308

43 Na temelju članka 6. Direktive 76/308

44 Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Bobeka u predmetu Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, t. 40.)

45 Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Bobeka u predmetu Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, t. 43.)

68. Stoga, u skladu s člankom 12. stavkom 1. Direktive 76/308, ako se potraživanje ili akt na kojem se temelji njegovo izvršenje osporavaju tijekom postupka naplate, postupak se pokreće pred nadležnim tijelom države članice koja podnosi zahtjev. Ako se, suprotno tomu, osporavaju mjere naplate koje je poduzela država članica u kojoj se nalazi tijelo kojem se upućuje zahtjev, postupak treba pokrenuti, na temelju članka 12. stavka 3. Direktive 76/308, pred nadležnim tijelom te države članice [46].

69. Kako bi se tijekom postupka naplate zainteresiranoj osobi u potpunosti zajamčilo njezino pravo na osporavanje potraživanja ili akta na kojem se temelji njegovo izvršenje, člankom 12. stavkom 2. Direktive 76/308 predviđa se da, dok nadležno tijelo države članice koja podnosi zahtjev ne donese odluku, tijelo kojem se upućuje zahtjev prekida postupak izvršenja čim je obaviješteno da je u tijeku predmet koji se odnosi na osporavanje potraživanje ili akta na kojem se temelji njegovo izvršenje.

70. Kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, podjela nadležnosti opisana u ovom mišljenju posljedica je činjenice da se potraživanje i nalog za izvršenje temelje na pravu koje je na snazi u državi članici u kojoj tijelo koje podnosi zahtjev ima sjedište, dok za postupak izvršenja u državi članici u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište, to tijelo primjenjuje, na temelju članaka 5. i 6. Direktive 76/308, odredbe koje se njegovim nacionalnim pravom predviđaju za odgovarajuće akte [47]. Osim toga, iz članka 8. stavka 1. te direktive proizlazi da se akt kojim se dopušta izvršenje naplate potraživanja izravno priznaje i automatski smatra instrumentom kojim se dopušta izvršenje potraživanja države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište, što prema mojem mišljenju predstavlja izraz načela uzajamnog povjerenja. Iz te podjele nadležnosti proizlazi da načelno tijelo kojem se upućuje zahtjev ne može dovesti u pitanje valjanost i izvršivost akta ili odluke za koju tijelo koje podnosi zahtjev traži pomoć radi naplate. Međutim, to se načelo u sudskoj praksi ublažava.

b) Mogućnost nacionalnih tijela da odbiju pružiti uzajamnu pomoć

71. Budući da, s jedne strane, iz članka 8. stavka 1. Direktive 76/308 proizlazi da se akt kojim se dopušta izvršenje naplate potraživanja izravno priznaje i automatski smatra instrumentom kojim se dopušta izvršenje potraživanja države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište, s druge strane, iz članka 6. te direktive proizlazi da tijelo kojem se upućuje zahtjev „provodi" tu naplatu s obzirom na to da se navedenom direktivom predviđa da tijelo kojem se upućuje zahtjev automatski izvršava navedenu naplatu. Štoviše, ne postoji nijedna posebna odredba kojom se dopušta odbijanje zahtjeva za naplatu [48]. U nedostatku takvih odredbi, sudska praksa Suda utvrdila je temelj kojim se nacionalnim tijelima omogućuje da iznimno odbiju pružiti pomoć koja se odnosi na naplatu u slučaju ako se ta pomoć protivi državnom javnom poretku.

72. U tom pogledu, u svojoj presudi Kyrian [49], Sud je već presudio da se „ne može […] isključiti da su, *iznimno*, tijela države članice gdje tijelo kojem se upućuje zahtjev ima [sjedište] ovlaštena provjeriti može li izvršenje navedenog akta negativno utjecati osobito na *javni poredak te države članice* te, ako je to opravdano, odbiti pružiti pomoć u potpunosti ili djelomično ili je uvjetovati ispunjenjem određenih uvjeta" [50]. Prema njegovom mišljenju, „gotovo je nezamislivo da će [ta država članica] provesti instrument koji omogućava izvršenje [naplate] potraživanja […] ako to izvršenje može

46 Vidjeti i desetu uvodnu izjavu Direktive 76/308 u skladu s kojom zainteresirana osoba treba pokrenuti postupak osporavanja potraživanja pred nadležnim tijelom države članice u kojoj tijelo koje podnosi zahtjev ima sjedište, a tijelo kojem se upućuje zahtjev treba prekinuti postupak izvršenja koji je pokrenulo dok to nadležno tijelo ne donese odluku.

47 Presude od 14. siječnja 2010., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, t. 40.) i od 14. ožujka 2019., Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, t. 34.)

48 Člankom 4. stavkom 3. Direktive 76/308, predviđaju se razlozi za protivljenje. Međutim, ta se odredba odnosi na zahtjev za pružanje informacija koji nije predmet ovog postupka.

49 Presuda od 14. siječnja 2010., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11)

50 Presuda od 14. siječnja 2010., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, t. 42.), potvrđena presudom od 26. travnja 2018., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, t. 47.). Moje isticanje

negativno utjecati na njezin *javni poredak*"[51]. U okviru kasnije presude, presude Donnellan[52], Sud je ponovno naveo to načelo, pri čemu je odobrio takvo odbijanje ako bi provedba odredbi direktive o uzajamnoj pomoći dovela do povrede temeljnih prava zbog neobavještavanja dotične osobe, odnosno članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima[53]. Time je Sud primijenio svoju klasičnu sudsku praksu o ograničenju načela uzajamnog povjerenja[54] u kontekstu u kojem bi primjena tog načela dovela do eventualne povrede temeljnih prava.

73. Međutim, u ovom predmetu Sud mora odlučiti postoje li razlozi za odbijanje zahtjeva za pomoć kad je utvrđeno da postoji dvostruki zahtjev za oporezivanje koji se odnosi na trošarine[55]. Kad država članica provodi pravo Unije, može li takav dvostruki zahtjev predstavljati razlog za protivljenje zahtjevu za pomoć radi naplate poreza? U tom pogledu, prije ispitivanja eventualne povrede javnog poretka ili temeljnih prava, smatram da treba provjeriti može li odgovor na to pitanje proizaći iz relevantnih odredbi sekundarnog prava.

2. Obveza tijela države članice koja podnosi zahtjev da provjere nadležnost tijela te države

74. Prema mojem mišljenju, odgovor na prethodno pitanje može biti samo negativan.

75. Naime, kao što je već izneseno u točkama 47. do 50. ovog mišljenja, iz strukture Direktive 92/12 proizlazi da se trošarinska roba može pustiti u potrošnju samo jednom s obzirom na to da obveza obračuna trošarine nastaje tijekom puštanja robe u potrošnju, bez obzira je li to puštanje pravilno ili nepravilno. Za potrebe takve obveze obračuna, na temelju članka 20. Direktive 92/12, otpuštanje robe iz sustava odgode plaćanja trošarine zbog počinjenja povrede ili nepravilnosti tijekom kretanja te robe izjednačuje se s puštanjem robe u potrošnju. Međutim, kao što je to navedeno u točki 56. ovog mišljenja, u skladu s tom odredbom, relevantnom se smatra samo prva povreda ili nepravilnost čija je posljedica otpuštanje robe tijekom kretanja iz sustava odgode plaćanja trošarina. Neovisno o tome, u praksi se ipak ne može isključiti postojanje sporova o utvrđivanju mjesta takve povrede ili takve nepravilnosti.

76. Stoga kako bi se odgovorilo na pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev o tome može li sud države kojoj se upućuje zahtjev, u okviru postupka ispitivanja zakonitosti naloga za izvršenje potraživanja, provjeriti utvrđivanje mjesta u kojem je počinjena povreda ili nepravilnost, valja, s obzirom na odredbe Direktive 76/308 navedene u točkama 67. do 70. ovog mišljenja, odlučiti odnosi li se takvo utvrđivanje na potraživanje, nalog za izvršenje ili postupak izvršenja, u smislu članka 12. Direktive 76/308. Prema mojem mišljenju, odgovor na to pitanje može se izvesti iz svih odredbi Direktive 92/12 osobito iz članaka 6. i 20. koji imaju za cilj, kao što sam to već naveo, odrediti nadležnosti država članica za naplatu trošarina na robu na koju se odnosi ta direktiva.

77. Konkretnije, iz članaka 6. i 20. Direktive 92/12 proizlazi da se nadležnost države članice za naplatu trošarina na robu poput alkohola odnosi ili na mjesto njezina puštanja u potrošnju, na temelju članka 6. te direktive, ili na mjesto u kojem je roba tijekom dopremanja otpuštena iz sustava odgode plaćanja trošarine, u skladu s člankom 20. stavcima 1. do 3. navedene direktive, ili na mjesto u kojem

51 Presuda od 14. siječnja 2010., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, t. 43.), potvrđena presudom od 26. travnja 2018., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, t. 48.). Moje isticanje

52 Presuda od 26. travnja 2018., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282)

53 Sud je osobito presudio da članak 14. stavke 1. i 2. Direktive 2010/24 treba tumačiti na način da im se ne protivi to da tijelo jedne države članice odbije izvršenje zahtjeva za naplatu koji se odnosi na potraživanje povezano s novčanom kaznom izrečenom u drugoj državi članici zbog toga što odluka kojom se izriče ta kazna nije bila uredno dostavljena zainteresiranoj osobi prije nego što je zahtjev za naplatu bio podnesen navedenom tijelu primjenom te direktive (presuda od 26. travnja 2018., Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 Vidjeti što se tiče ograničenja načela uzajamnog povjerenja presude od 21. prosinca 2011., N. S. i dr. (C-411/10 i C-493/10, EU:C:2011:865), od 5. travnja 2016., Aranyosi i Căldăraru (C-404/15 i C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), kao i od 25. srpnja 2018., Minister for Justice and Equality (Nedostaci u pravosudnom sustavu) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 Suprotno presudama od 14. siječnja 2010., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11) i od 26. travnja 2018., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), ovaj predmet ne odnosi se na načine obavještavanja, što prema mojem mišljenju isključuje primjenu javnog poretka u smislu te sudske prakse.

je povreda ili nepravilnost stvarno počinjena i koje se utvrđuje naknadno, na temelju članka 20. stavka 4. iste direktive. S obzirom na istovrijednost prethodno opisanih razloga za obračuna iz navedenih članaka 6. i 20., jedini zaključak koji se, prema mojem mišljenju, može izvesti jest da je pitanje mjesta puštanja trošarinske robe u potrošnju ili počinjenja povrede ili nepravilnosti, na prvi pogled, meritorno pitanje o samom postojanju poreznog duga[56]. S obzirom na to da se Direktivom 92/12 naplata trošarine državi članici uvjetuje određenim događajem koji se dogodio na njezinu državnom području, čini mi se očitim da osporavanje utvrđivanja mjesta povrede ili nepravilnosti, u skladu s člankom 20. te direktive, također treba smatrati pitanjem koje se odnosi na potraživanje ili nalog za izvršenje, u smislu članka 12. Direktive 76/308. Stoga ispitivanje tog pitanja ne može, uzimajući u obzir logiku te direktive, biti u nadležnosti suda države članice kojoj se upućuje zahtjev.

78. Međutim, situacija opisana u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, odnosno situacija u kojoj se društvu dvostruko nalaže plaćanje trošarina za otpremu robe, ne čini mi se u skladu sa strukturom Direktive 92/12 razmatranom u cijelosti. Iako iz spisa podnesenog Sudu ne proizlaze elementi koji bi, u ovom slučaju, opravdali to da država članica kojoj se upućuje zahtjev može odbiti izvršiti zahtjev za pomoć koji joj je podnesen, tako da se pozove na povredu svojeg javnog poretka ili temeljnih prava u smislu sudske prakse navedene u točki 72. ovog mišljenja, sud države članice kojoj se upućuje zahtjev ipak ne treba, s jedne strane, zanemariti dostupne informacije o sličnoj mjeri naloženoj istom poduzetniku u toj državi članici, odnosno državi članici različitoj od one koja je podnijela zahtjev u pogledu transakcije koja se odnosi na istu robu te, s druge strane, slijepo i mehanički izvršiti taj zahtjev za pomoć.

79. U tom pogledu, načelo uzajamnog povjerenja, kako je konkretizirano Direktivom 76/308, nužno podrazumijeva da sve države članice poštuju, uz svu dužnu pažnju, zahtjeve prava Unije. S obzirom na to da je, kao što proizlazi iz spisa podnesenog Sudu, društvo Silcompa pokrenulo postupak u pogledu poreznog potraživanja koje se odnosi na trošarine čije su plaćanje naložila grčka tijela i koje se odnose na iste transakcije i istu robu kao one koje su već bile oporezovane u Italiji, na grčkom je sudu pred kojim se vodi postupak da provjeri jesu li njegova tijela bila nadležna za naplatu trošarine na predmetnu robu s obzirom na to da je ta roba, uzimajući u obzir trenutačno dostupne informacije, otpuštena iz sustava odgode plaćanja trošarina, u smislu članka 3. i članka 20. stavka 1. Direktive 92/12, zbog povrede ili nepravilnosti počinjene u Italiji. Iz toga slijedi da bi, dok sud države članice koja podnosi zahtjev ne provede tako opisane provjere, sud države članice kojoj se upućuje zahtjev trebao, u skladu s člankom 12. stavkom 2. Direktive 76/308, prekinuti postupak o izvršenju zahtjeva za pomoć.

V. Zaključak

80. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na pitanje koje mu je uputio Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija) odgovori na sljedeći način:

Članak 12. stavak 3. Direktive Vijeća 76/308/EEZ od 15. ožujka 1976. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za određene pristojbe, carine, poreze i druge mjere, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2001/44/EZ od 15. lipnja 2001., u vezi s člancima 6. i 20. 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, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 92/108/EEZ od 14. prosinca 1992., treba tumačiti na način da sud države članice u kojoj tijelo kojem se upućuje zahtjev ima sjedište, pred kojim je pokrenut postupak protiv postupka izvršenja naplate potraživanja na temelju tog članka 12. stavka 3., ne može ispitivati uvjete koji se odnose na mjesto u kojem je povreda ili nepravilnost stvarno počinjena, u smislu članka 20. Direktive 92/12. Međutim, s obzirom na to da se dvostrukim oporezivanjem trošarine za istu robu koje provodi nekoliko država članica ne

56 Vidjeti po analogiji, što se tiče dihotomije između postojanja poreznog duga i njegove naplate u području carine, presudu od 20. listopada 2005., Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, t. 26. i sljedeće).

poštuje opća struktura Direktive 92/12, na sudu je države članice koja podnosi zahtjev, pred kojim je pokrenut postupak u pogledu poreznog potraživanja koje se odnosi na trošarine na iste transakcije i istu robu kao što je ona koja je već oporezovana u drugoj državi članici, da provjeri jesu li tijela koja podnose zahtjev bila nadležna za naplatu te trošarine.