Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

2. lipnja 2016.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Trošarine – Direktiva 2003/96/EZ – Diferencirana stopa trošarine za pogonska goriva i goriva za ogrjev – Pretpostavka za primjenu stope za goriva za ogrjev – Podnošenje mjesečnog popisa izjava prema kojima su kupljeni proizvodi namijenjeni za potrebe grijanja – Primjena stope trošarine predviđene za pogonska goriva u slučaju nepodnošenja tih izjava – Načelo proporcionalnosti“

U predmetu C-418/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Upravni sud vojvodstva u Wroclawu, Poljska), odlukom od 4. lipnja 2014., koju je Sud zaprimio 5. rujna 2014., u postupku

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

protiv

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: C. Lycourgos, predsjednik vijeća, E. Juhász i C. Vajda (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 28. listopada 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna, K. Kocowski i S. Bogdański, *adwokaci*,

— za Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu, W. Bronicki, E. Białas-Giejbatow i D. Kowalik, u svojstvu agenata, uz asistenciju J. Kautea, *radca prawny*,

— za poljsku vladu, B. Majczyna i K. Maćkowska, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung i F. Tomat, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: poljski

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 2. stavka 3., članka 5. i članka 21. stavka 4. Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije (SL 2003., L 283, str. 51.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/75/EZ od 29. travnja 2004. (SL 2004., L 195, str. 31.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 103.; u daljnjem tekstu: Direktiva 2003/96), kao i načela proporcionalnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (u daljnjem tekstu: ROZ-ŚWIT) i Dyrektora Izby Celnej we Wrocławiu (direktor Carinskog ureda u Wrocławu), u vezi s odbijanjem potonjeg da ROZ-ŚWIT-u odobri mogućnost korištenja stope trošarine koja se primjenjuje na goriva za ogrjev zbog toga što u roku nije podnio mjesečni popis izjava prema kojima su kupljeni proizvodi namijenjeni za potrebe grijanja (u daljnjem tekstu: popis izjava kupaca).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodne izjave 3., 4., 9., 17. i 18. Direktive 2003/96 određuju:

„(3) Pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta i ostvarivanje ciljeva ostalih politika Zajednice zahtijeva da se na razini Zajednice utvrde najniže razine oporezivanja većine energenata, uključujući električnu energiju, prirodni plin i ugljen.

(4) Značajne razlike u oporezivanju energije, koje države članice primjenjuju na nacionalnoj razini, mogle bi se pokazati štetnima za pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta.

[...]

(9) Državama članicama treba omogućiti potrebnu fleksibilnost u definiranju i provedbi politika koje odgovaraju njihovim nacionalnim okolnostima.

[...]

(17) Potrebno je utvrditi različite najniže stope oporezivanja Zajednice u skladu s korištenjem energenata i električne energije.

(18) Energenti koji se koriste kao gorivo za određene industrijske ili komercijalne potrebe, kao i oni koji se koriste kao loživo ulje obično se oporezuju nižim stopama nego energenti koji se koriste kao pogonsko gorivo.”

4 Člankom 2. stavkom 3. prvim podstavkom te direktive određeno je:

„Kad su namijenjeni za uporabu, ponuđeni na prodaju ili se koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za ogrjev, energenti, osim onih za koje je razina poreza određena u ovoj Direktivi, oporezivat će se prema načinu korištenja, po istoj stopi poreza kao gorivo za ogrjev ili pogonsko gorivo.”

5 Članak 4. stavak 1. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Razine oporezivanja koje države članice primjenjuju na energetske proizvode i električnu energiju, a koje su navedene u članku 2., ne smiju biti ispod najniže razine oporezivanja propisane ovom Direktivom.”

6 Članak 5. iste direktive propisuje:

„Pod uvjetom da poštuju najniže razine oporezivanja koje su propisane ovom Direktivom i ako su usklađene s pravom Zajednice, države članice mogu uz poreznu kontrolu primjenjivati diferencirane stope poreza u sljedećim slučajevima:

— kad su diferencirane stope izravno povezane s kvalitetom proizvoda,

— kad diferencirane stope izravno ovise o količinskim razinama potrošnje električne energije ili energenta koji se koriste za grijanje,

— lokalni javni putnički prijevoz (uključujući taksije), skupljanje otpada, oružane snage i javnu upravu, invalide, sanitetska vozila,

— između korištenja u poslovne i neposlovne svrhe, za energente i električnu energiju, kako je navedeno u člancima 9. i 10.”

7 Članci 7. do 9. Direktive 2003/96 propisuju da se najniže razine poreza koji se primjenjuju na pogonska goriva, odnosno na proizvode koji se koriste kao pogonska goriva za posebne industrijske i komercijalne potrebe kao i goriva za ogrjev određuju kako je predviđeno u Prilogu I. tablicama A do C te direktive.

8 U člancima 14. do 19. navedene direktive obuhvaćena su potpuna ili djelomična oslobođenja ili smanjenja razine poreza koju države članice, ili neke od njih, mogu ili moraju primijeniti pod tamo navedenim uvjetima.

9 Na temelju članka 21. stavka 4. te iste direktive:

„Države članice mogu također predvidjeti da energenti i električna energija postaju podložni plaćanju poreza kad se utvrdi da se ne zadovoljavaju, ili više ne zadovoljavaju, uvjeti krajnje uporabe utvrđeni nacionalnim pravilima za potrebe sniženja razine ili oslobođenja od poreza.”

Poljsko pravo

10 Članak 89. stavci 1., 4., 5. i 14. do 16. Ustawa o podatku akcyzowym (Zakon o trošarinama) od 6. prosinca 2008., kako je izmijenjen (Dz. U. iz 2009., br. 3, poz. 11, u daljnjem tekstu: Zakon o trošarinama), uređen je na sljedeći način:

„1. Trošarine na energente iznosit će:

[...]

10) za loživa ulja koja potpadaju pod oznake KN 2710 19 51 do 2710 19 69:
   a) ona čijih se 30 % ili više obujma destilira na 350°C ili čija je gustoća na 15°C manja od 890 kilograma po kubnom metru, koja su obojena u crveno i označena u skladu s posebnim odredbama – 232,00 [poljska zlota (PLN)] na 1000 litara,

b) ostala, za koja ne postoji obveza bojanja i označavanja u skladu s posebnim odredbama – [64,00] PLN na 1000 kilograma.

[...]

4. U slučaju da:

1) se proizvodi iz stavka 1. točke [...] 10) [...] koriste za pokretanje motora s unutarnjim izgaranjem, ako se koriste bez poštovanja uvjeta označavanja i bojenja određenih u posebnim odredbama i skladište u spremniku povezanom s uređajem za punjenje spremnika motornih vozila gorivom ili se prodaju u takvim spremnicima, primjenjuje se stopa od 1822,00 PLN/1000 litara, i ako je njihova gustoća na 15°C manja ili jednaka 890 kilograma po metru kubnom, primjenjuje se stopa od 2047,00 PLN/1000 kilograma.

[...]

5. Prodavatelj proizvoda podložnih trošarini koje nisu oslobođeni zbog svoje namjene, iz stavka 1. točke [...] 10) [...], dužan je u slučaju prodaje:

1) pravnim osobama, organizacijskim subjektima koji nemaju pravnu sposobnost ili fizičkim osobama koje obavljaju trgovačku djelatnost, od stjecatelja dobiti izjavu prema kojoj su kupljeni proizvodi namijenjeni za potrebe grijanja ili će se prodati kako bi bili namijenjeni za potrebe grijanja, koja omogućuje primjenu stope trošarine iz stavka 1. točke [...] 10) [...];

2) fizičkim osobama koje ne obavljaju trgovačku djelatnost, od stjecatelja dobiti izjavu prema kojoj su kupljeni proizvodi namijenjeni za potrebe grijanja, koja omogućuje primjenu stope trošarine iz stavka 1. točke [...] 10) [...]; ta se izjava mora priložiti preslici računa ili preslici bilo kojeg drugog dokumenta o prodaji koja se daje kupcu; ako ne postoji ta mogućnost, prodavatelj je dužan na izjavu upisati broj i datum izdavanja dokumenta kojim se potvrđuje ta prodaja.

[...]

14. Prodavatelj proizvoda koji podliježu trošarini iz stavka 1. točke [...] 10) [...] sastavlja i prosljeđuje nadležnom carinskom uredu, najkasnije 25. dan mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je izvršena prodaja, mjesečni popis izjava iz stavka 5.; prodavatelj čuva izvornike izjava tijekom razdoblja od pet godina, računajući od kraja kalendarske godine tijekom koje su sastavljene i moraju biti dostupne za nadzor.

15. Mjesečni popis izjava sadržava:

1) u pogledu prodavatelja iz stavka 14.:
   a) ime i adresu sjedišta ili prebivališta subjekta koji daje izjavu,
   b) količinu i narav kao i namjenu proizvoda na koje se izjava odnosi,
   c) datum izjave,
   d) datum i mjesto sastavljanja izjave i čitljiv potpis osobe koja ju je sastavila,
   e) naznaku broja sustava za grijanje kojima raspolažu kupci, prema njihovim izjavama,
   f) mjesto (adresu) gdje se nalaze sustavi grijanja navedeni u izjavama,

[...]

16. Ako nisu ispunjeni uvjeti iz stavaka 5. i 15., primjenjuje se stopa iz stavka 4. točke 1).”

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (voditelj Carinskog ureda u Wrocławu, Poljska) je odlukom od 23. veljače 2011. donio rješenje o ponovnom razrezu poreza u području trošarina koje se odnosi na porezni dug ROZ-ŚWIT-a.

12 Iz te odluke proizlazi da je postupkom koji je pokrenula porezna uprava utvrđeno da je tijekom razdoblja od 1. ožujka do 31. prosinca 2009. ROZ-ŚWIT izvršio niz transakcija prodaje goriva za ogrjev koje se sastoji od količina lako loživog ulja. Utvrđeno je da su te prodaje provjerene i da nije bilo upitno da su kupci potvrdili tu kupnju i potrošnju goriva za ogrjev za potrebe grijanja. Međutim, ROZ-ŚWIT nije podnio popis izjava kupaca u roku, kako je predviđeno u članku 89. stavku 14. Zakona o trošarinama. Posljedično, primijenjena je stopa za pogonska goriva iz članka 89. stavka 4. točke 1. tog zakona na temelju stavka 16. istoga članka.

13 ROZ-ŚWIT je protiv te odluke podnio žalbu direktoru glavnog Carinskog ureda u Wroclawu, ističući da je to što nije podnesen popis izjava kupaca samo formalna nepravilnost jer prava namjena goriva za ogrjev o kojem je riječ za potrebe grijanja nije bila upitna.

14 Budući da je ta žalba odbijena, ROZ-ŚWIT je podnio tužbu Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Upravni sud vojvodstva u Wroclawu, Poljska).

15 Sud koji je uputio zahtjev se pita je li, u slučaju da je država članica iskoristila pravo diferencirane stope trošarina koje se odnose na proizvode koji potpadaju pod njezino područje primjene s obzirom na njihovo korištenje, predviđeno Direktivom 2003/96, odredba iz članka 89. stavka 16. Zakona o trošarinama protivna toj direktivi s obzirom na to da ona, zbog nepodnošenja popisa izjava kupaca, dovodi do toga da se na proizvod koji se koristi kao gorivo za ogrjev primjenjuje stopa trošarine predviđena za pogonska goriva.

16 Navedeni sud, među ostalim, izražava sumnje o činjenici da je obveza sastavljanja i podnošenja tog popisa proporcionalna u odnosu na postavljeni cilj, to jest sprečavanje izbjegavanja i utaje poreza. On smatra da je ta obveza formalna i sekundarna te omogućava samo preliminarnu analizu namjene dotičnih proizvoda. U tom pogledu navodi sudsku praksu Suda u području poreza na dodanu vrijednost prema kojoj, s jedne strane, treba odobriti odbitak tog pretporeza ako su ispunjeni materijalni uvjeti, čak i ako su porezni obveznici propustili neke formalne zahtjeve (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 61. i 62.) i, s druge strane, uvjetovanje izuzeća po izvozu rokom za izlazak u nacionalnom pravu ne omogućujući, zbog nepoštovanja tog roka, povrat već plaćenog poreza na dodanu vrijednost, čak i kad je porezni obveznik dostavio dokaz da je roba napustila carinsko područje Unije, prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje cilja borbe protiv izbjegavanja i utaje poreza (vidjeti presudu od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, t. 39.).

17 Sud koji je uputio zahtjev također želi znati je li sankcija previđena u članku 89. stavku 16. Zakona o trošarinama, koja se sastoji u tome da se u slučaju nepoštovanja obveze podnošenja popisa izjava kupaca u roku nameće stopa trošarina koja se odnosi na pogonska goriva, u skladu s načelom proporcionalnosti. Kad je riječ osobito o težini povrede, on smatra da cilj te sankcije nije spriječiti utaju poreza nego se odnosi samo na nepoštovanje navedene obveze i osim toga predstavlja značajan iznos.

18 U tim je okolnostima Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Upravni sud vojvodstva Wroclaw) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 5., u vezi s člankom 2. stavkom 3. i člankom 21. stavkom 4. Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije tumačiti na način da mu se protive nacionalna pravila propisana člankom 89.

stavkom 16. Zakona o trošarinama na temelju kojih se na goriva za ogrjev primjenjuje stopa trošarine predviđena za pogonska goriva, u slučajevima kada obveznik trošarine ne postupi u skladu s formalnim zahtjevima iz članka 89. stavaka 14. i 15. Zakona o trošarinama?

2. Protivi li se načelo proporcionalnosti formalnom uvjetu iz članka 89. stavaka 14. i 15. Zakona o trošarinama, u skladu s kojim se snižena stopa trošarine na goriva za ogrjev primjenjuje samo u slučajevima kada je u zakonskom roku sastavljen i dostavljen popis izjava kupaca, neovisno o tome je li ispunjen materijalni uvjet da se gorivo za ogrjev prodaje za grijanje?

3. Je li sankcija predviđena člankom 89. stavkom 16. Zakona o trošarinama, u skladu s kojom se, kao u ovom predmetu, trošarina na prodaju goriva za ogrjev obračunava prodavatelju na temelju stope trošarine predviđene za pogonska goriva (članak 89. stavak 4., točka 1. Zakona o trošarinama), u slučajevima kada nije ispunjen formalni zahtjev iz članka 89. stavaka 14. i 15. Zakona o trošarinama, u skladu s načelom proporcionalnosti?”

O prethodnim pitanjima

19 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2003/96 kao i načelo proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg, s jedne strane, prodavatelji goriva za ogrjev moraju u određenom roku podnijeti mjesečni popis izjava kupaca, prema kojima su kupljeni proizvodi namijenjeni za potrebe grijanja i, s druge strane, ako se taj popis ne podnese u određenom roku, na prodana goriva za ogrjev primjenjuje se stopa trošarine predviđena za pogonska goriva, iako je utvrđeno da namjena tog proizvoda za potrebe grijanja nije upitna.

20 Uvodno, valja podsjetiti da su opća načela prava, među kojima se nalazi načelo proporcionalnosti, dio pravnog poretka Unije. Kao takvih, moraju ih se pridržavati institucije Unije, ali i države članice u izvršavanju ovlasti koje su im povjerene direktivama Unije (vidjeti u tom smislu, među ostalim, presude od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, t. 18. i od 10. rujna 2009., Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, t. 43.).

21 Iz toga proizlazi da nacionalni propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, čiji je cilj osobito prenošenje odredaba Direktive 2003/96 u unutarnji pravni poredak dotične države članice, mora poštovati načelo proporcionalnosti.

Obveza podnošenja popisa izjava kupaca

22 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je popis izjava kupaca, čije je sastavljanje i prosljeđivanje carinskom uredu predviđeno u članku 89. stavcima 14. i 15. Zakona o trošarinama, instrument nadzora čiji je cilj sprečavanje izbjegavanja i utaje poreza.

23 Budući da Direktiva 2003/96 ne navodi posebne mehanizme nadzora korištenja goriva za ogrjev ni mjere namijenjene za borbu protiv utaje poreza povezane s prodajom goriva za ogrjev, države članice moraju predvidjeti takve mehanizme i takve mjere u svojem nacionalnom pravu, uz poštovanje prava Unije. S tim u vezi, iz uvodne izjave 9. te direktive proizlazi da države članice raspolažu marginom prosudbe u definiranju i provedbi politike koja odgovara nacionalnim okolnostima.

24 Kad je riječ o proporcionalnosti obveze podnošenja popisa izjava kupaca, sud koji je uputio zahtjev poziva se na odluke Trybunał Konstytucyjny (Ustavni sud, Poljska) kao i određenih poljskih upravnih sudova, prema kojima takav popis obavještava porezno tijelo o ostvarenju povlaštene prodaje goriva za ogrjev kao i mjestu i predviđenom načinu korištenja. Osim toga, ona omogućava preliminarnu analizu podataka koje sadržava i prema tome, prepoznavanje i utvrđivanje utaje poreza.

25 Međutim, uzimajući u obzir marginu prosudbe kojom raspolažu države članice u pogledu mjera i mehanizama koje treba donijeti s ciljem sprečavanja izbjegavanja i utaje poreza povezane s prodajom goriva za ogrjev, i s obzirom na to da obveza podnošenja popisa izjava kupaca nadležnim tijelima nije očito neproporcionalna, valja utvrditi da je takva obveza primjerena mjera za postizanje takvog cilja i ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje.

26 Posljedično, Direktivu 2003/96 kao i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg prodavatelji goriva za ogrjev moraju u određenom roku podnijeti mjesečni popis izjava kupaca prema kojima su kupljeni proizvodi namijenjeni za potrebe grijanja.

Primjena stope trošarine predviđene za pogonska goriva u slučaju nepoštovanja obveze podnošenja popisa izjava kupaca

27 U skladu s člankom 89. stavkom 16. Zakona o trošarinama, nepoštovanje obveze sastavljanja i podnošenja popisa izjava kupaca u određenom roku za sobom povlači primjenu stope trošarine predviđene za pogonska goriva na prodana goriva za ogrjev, neovisno o stvarnom korištenju potonjeg.

28 Kao prvo, što se tiče sukladnosti takve posljedice s Direktivom 2003/96, najprije valja navesti da odredbe te direktive koje sud koji je uputio zahtjev navodi u prvom pitanju nisu izravno relevantne za potrebe glavnog postupka. Naime, kao prvo, članak 2. stavak 3. prvi podstavak te direktive obuhvaća „energent[e], osim onih za koje je razina poreza određena u ovoj Direktivi", a iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je razina poreza za proizvod o kojem je riječ u glavnom postupku jasno određena u Direktivi 2003/96.

29 Zatim, članak 5. te direktive predviđa diferencirane stope poreza u određenim taksativno navedenim slučajevima u tom članku, to jest kada su povezane s kvalitetom proizvoda, ovise o potrošenim količinama, kada se proizvodi koriste u određenim javnim područjima ili kada se pravi razlika između korištenja u poslovne ili neposlovne svrhe. Navedeni se članak dakle ne odnosi na razlikovanje između pogonskog goriva i goriva za ogrjev.

30 Zaključno, članak 21. stavak 4. Direktive 2003/96 odnosi se na uvjete povezane s primjenom snižene stope i oslobođenjima iz članaka 14. do 19. te direktive.

31 Suprotno tomu, Sud je već imao priliku utvrditi da se opća struktura Direktive 2003/96 temelji na jasnom razlikovanju pogonskih goriva i goriva za ogrjev, osobito s obzirom na kriterij korištenja. To razlikovanje između pogonskih goriva i goriva za ogrjev koje uvode uvodne izjave 17. i 18. te direktive osobito se primjenjuje u njezinim člancima 7. do 9., vezano za načine određivanja najnižih razina oporezivanja koje se, s jedne strane, primjenjuju na goriva za ogrjev i, s druge strane, na pogonska goriva te na proizvode koji se koriste kao pogonsko gorivo za posebne industrijske i komercijalne svrhe (vidjeti, u tom smislu, presudu od 3. travnja 2014., Kronos Titan i Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 i C-44/13, EU:C:2014:216, t. 28.).

32 Nadalje, u uvodnim izjavama 3. i 4. navedene direktive navodi se da pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta zahtijeva da se na razini Unije utvrde najniže razine oporezivanja većine energenata i da bi se značajne razlike u oporezivanju energije koje države članice primjenjuju mogle pokazati štetnima za to funkcioniranje. Valja dakle zaključiti da definiranje najniže razine oporezivanja proizvoda s obzirom na njihovo korištenje kao pogonskog goriva ili goriva za ogrjev pridonosi pravilnom funkcioniranju unutarnjeg tržišta omogućujući isključivanje eventualnih narušavanja tržišnog natjecanja između proizvoda koji se koriste u iste svrhe.

33 Iz toga slijedi da se i opća struktura kao i cilj Direktive 2003/96 temelje na načelu prema kojem se energenti oporezuju s obzirom na njihovo stvarno korištenje.

34 Posljedično, odredba nacionalnog prava poput članka 89. stavka 16. Zakona o trošarinama, na temelju koje se, ako nije podnesen popis izjava kupaca u roku, na goriva za ogrjev automatski primjenjuje stopa trošarine predviđena za pogonska goriva, iako se ona, kako je utvrđeno u glavnom postupku, koriste kao takva, povređuje opću strukturu i cilj Direktive 2003/96.

35 Kao drugo, takva automatska primjena stope trošarine predviđene za pogonska goriva u slučaju nepoštovanja obveze podnošenja takvog popisa povređuje načelo proporcionalnosti.

36 Naime, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je u glavnom postupku utvrđeno da su prodaje goriva za ogrjev koje je izvršio ROZ-ŚWIT provjerene i da nije bilo upitno da su kupci potvrdili tu kupnju i potrošnju goriva za ogrjev za potrebe grijanja. Osim toga, ni iz čega u spisu ne može se zaključiti da su te prodaje izvršene s ciljem prijevarnog korištenja povlaštene stope trošarine koja se odobrava za goriva za ogrjev za potrebe grijanja.

37 Međutim, unatoč tom utvrđenju nadležna su tijela, u skladu s člankom 89. stavkom 16. Zakona o trošarinama, na prodana goriva za ogrjev primijenila stopu trošarine predviđenu za pogonska goriva.

38 S tim u vezi, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da u Poljskoj stopa trošarine koja se primjenjuje na pogonska goriva može biti više od osam puta viša od stope koja se primjenjuje na goriva za ogrjev.

39 U tim okolnostima, primjena stope trošarine predviđene za pogonska goriva na goriva za ogrjev o kojima je riječ u glavnom postupku zbog povrede obveze, koju nameće nacionalno pravo, podnošenja popisa izjava kupaca u određenom roku, iako je utvrđeno da namjena tih proizvoda za potrebe grijanja nije upitna, prekoračuje ono što je nužno za sprečavanje izbjegavanja i utaje poreza (vidjeti, analogijom, presudu od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 29.).

40 U tom kontekstu, valja navesti da ništa ne sprečava državu članicu da predvidi nametanje kazne zbog povrede obveze poput one koja se sastoji u podnošenju nadležnim tijelima popisa izjava kupaca prodanih goriva za ogrjev. Ovlast kojom raspolaže država članica prilikom određivanja takve sankcije mora se izvršavati uz poštovanje prava Unije i njezinih općih načela, uključujući načelo proporcionalnosti. Kako bi ocijenili je li ta sankcija u skladu s tim načelom, nacionalni sudovi moraju osobito uzeti u obzir narav i težinu povrede koja se tom sankcijom želi kazniti kao i načine određivanja njezina iznosa (vidjeti, analogijom, presudu od 19. srpnja 2012., Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, t. 44. do 47.).

41 Posljedično, Direktivu 2003/96 i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg se, ako se ne podnese takav mjesečni popis izjava kupaca, na prodana goriva za ogrjev primjenjuje stopa trošarina za pogonska goriva, iako je utvrđeno da namjena tog proizvoda za potrebe grijanja nije upitna.

42 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da Direktivu 2003/96 kao i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da:

— im se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg prodavatelji goriva za ogrjev moraju u određenom roku podnijeti mjesečni popis izjava kupaca prema kojima su kupljeni proizvodi namijenjeni za potrebe grijanja,

— im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg se, ako se ne podnese takav popis u određenom roku, na prodana goriva za ogrjev primjenjuje stopa trošarina za pogonska goriva, iako je utvrđeno da namjena tog proizvoda za potrebe grijanja nije upitna.

Troškovi

43 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 navedenoga, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Direktivu Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/75/EZ od 29. travnja 2004., kao i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da:

— **im se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg prodavatelji goriva za ogrjev moraju u određenom roku podnijeti mjesečni popis izjava kupaca prema kojima su kupljeni proizvodi namijenjeni za potrebe grijanja i**

— **im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg se, ako se ne podnese takav popis u određenom roku, na prodana goriva za ogrjev primjenjuje stopa trošarina za pogonska goriva, iako je utvrđeno da namjena tog proizvoda za potrebe grijanja nije upitna.**

Potpisi