Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

9. lipnja 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – Članak 11. – Povrat trošarina na trošarinsku robu koja je puštena u potrošnju – Direktiva 2011/64/EU – Članak 17. prvi stavak točka (b) – Povrat trošarine već plaćene putem poreznih oznaka kojima su označeni duhanski proizvodi uništeni pod upravnim nadzorom – Obveza država članica da donesu propis kojim se predviđa povrat trošarina za duhanske proizvode koji su pušteni u potrošnju i uništeni pod upravnim nadzorom – Nepostojanje”

U predmetu C-55/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 6. siječnja 2021., koju je Sud zaprimio 28. siječnja 2021., u postupku

Direktor na Agencija „Mitnici”

protiv

„IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis, predsjednik vijeća, M. Ilešič (izvjestitelj) i Z. Csehi, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Direktor na Agencija „Mitnici”, P. Tonev,

– za „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD, T. Nenov i D. Vuchkov, *advokati*,

– za bugarsku vladu, M. Georgieva i L. Zaharieva, u svojstvu agenata,

– za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

* Jezik postupka: bugarski

– za Europsku komisiju, V. Bozhilova i C. Perrin, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 11. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.) te članka 17. prvog stavka točke (b) Direktive Vijeća 2011/64/EZ od 21. lipnja 2011. o strukturi i stopama trošarine koje se primjenjuju na prerađeni duhan (SL 2011., L 176, str. 24.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 63., str. 313.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Direktora na Agencija „Mitnici” (ravnatelj Agencije za carine, Bugarska) (u daljnjem tekstu: ravnatelj Agencije) i društva „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD, sa sjedištem u Bugarskoj (u daljnjem tekstu: Imperial), u vezi s povratom trošarina.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/118

3 U skladu s uvodnim izjavama 8., 9. i 31. Direktive 2008/118:

„(8) Budući da je za pravilno djelovanje unutarnjeg tržišta još uvijek potrebno da su pojam trošarina i uvjeti za njezino obračunavanje jednaki u svim državama članicama, potrebno je na razini [Unije] jasno utvrditi, kada je trošarinska roba puštena u potrošnju i tko je osoba obvezna za plaćanja trošarine.

(9) Budući da je trošarina porez na potrošnju određene robe, ne bi smjela postojati obveza obračuna na trošarinsku robu koja je pod određenim okolnostima bila uništena ili nepovratno izgubljena.

[…]

(31) Države članice morale bi imati mogućnosti osigurati da roba koja je puštena u potrošnju nosi porezne oznake […]. Primjena tih oznaka ili markica ne bi smjela ometati trgovinu unutar [Unije].

Budući da uporaba tih oznaka ili markica ne bi smjela omogućiti dvostruko oporezivanje, treba jasno utvrditi da iznos koji je plaćen ili zajamčen za dobivanje tih oznaka ili markica treba biti vraćen, nadoknađen ili otpušten od strane države članice koja je izdala/propisala takvo označivanje, ako je obveza obračuna trošarine nastala ili je trošarina ubrana u drugoj državi članici.

U svakom slučaju, da bi se izbjegla bilo kakva zlouporaba, države članice koje su izdale/propisale takvo označivanje ili markice trebale bi povrat, nadoknadu ili otpuštanje uvjetovati dokazom da su iste uklonjene ili uništene."

4 Članak 1. stavak 1. navedene direktive propisuje:

„Ovom se Direktivom utvrđuju opća pravila u odnosu na trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju sljedećih roba (dalje u tekstu ‚trošarinska roba'):

[…]

(c) prerađeni duhan, obuhvaćen direktivama [Vijeća] 95/59/EZ [od 27. studenoga 1995. o porezima, osim poreza na promet, koji utječu na potrošnju prerađenog duhana (SL 1995., L 291, str. 40.)], 92/79/EEZ [od 19. listopada 1992. o usklađivanju poreza na cigarete (SL 1992., L 316, str. 8.)] i 92/80/EEZ [od 19. listopada 1992. o usklađivanju poreza na prerađeni duhan koji nisu cigarete (SL 1992., L 316, str. 10.)]."

5 Članak 2. Direktive 2008/118 glasi:

„Trošarinska roba je podložna trošarini u trenutku:

(a) njezine proizvodnje […] na području [Unije];

(b) njezinog uvoza na područje [Unije]."

6 Članak 4. te direktive određuje:

„U ovoj se Direktivi i njezinim provedbenim odredbama primjenjuju sljedeće definicije:

1. ‚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 ili otprema trošarinsku robu unutar sustava odgode plaćanja trošarine u trošarinskom skladištu;

[…]

7. ‚sustav odgode plaćanja trošarine' znači porezni sustav koji se primjenjuje na proizvodnju, preradu, skladištenje ili kretanje trošarinske robe, na koju se ne primjenjuje carinski postupak s odgodom ili postupanje i pri kojem je plaćanje trošarine odgođeno;

[…]

11. ‚trošarinsko skladište' znači mjesto gdje ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta u svom poslovanju […] trošarinsku robu proizvodi, prerađuje, drži, prima ili otprema unutar sustava odgode plaćanja trošarine, te uz poštivanje određenih uvjeta koje utvrđuju nadležna tijela države članice u kojoj se nalazi trošarinsko skladište."

7 Poglavlje II. te direktive, naslovljeno „Obveza obračunavanja i plaćanja, povrat, oslobođenje", sadržava tri odjeljka. U odjeljku 1., naslovljenom „Vrijeme i mjesto obveze obračunavanja", nalaze se njezini članci 7. do 10.

8 U skladu s člankom 7. navedene direktive:

„1. Obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem u potrošnju u državi članici.

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

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

[…]

4. Potpuno uništenje ili nepovratan gubitak trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine, kao posljedica same prirode robe, nepredvidivih okolnosti, više sile ili kao posljedica ovlaštenja nadležnih tijela države članice, ne smatra se puštanjem u potrošnju.

U smislu ove Direktive roba se smatra potpuno uništenom ili nepovratno izgubljenom, kad je više nije moguće koristiti kao trošarinsku robu.

U slučaju potpunog uništenja ili nepovratnog gubitka trošarinske robe, potrebno je dostaviti odgovarajući dokaz nadležnim tijelima države članice u kojoj je došlo do potpunog uništenja ili nepovratnog gubitka predmetne trošarinske robe ili, ako nije moguće ustanoviti gdje je gubitak nastao, u državi članici u kojoj je gubitak otkriven.

5. Svaka država članica utvrđuje svoja pravila i uvjete u skladu s kojima se utvrđuju gubici navedeni u stavku 4."

9 Članak 11., koji se nalazi u odjeljku 2. poglavlja II. Direktive 2008/118, naslovljenom „Povrat i otpust", predviđa:

„Osim u slučajevima […] iz direktiva navedenih u članku 1., trošarine na trošarinsku robu koja je puštena u potrošnju, mogu na zahtjev ovlaštene osobe biti vraćene ili otpuštene od strane nadležnih tijela države članice u kojoj je ta roba puštena u potrošnju, u slučajevima koje je utvrdila država članica i u skladu s uvjetima koje utvrđuje ta država članica, a s ciljem sprečavanja bilo kakve utaje ili zlouporabe.

[…]"

10 Člankom 15. stavkom 2. te direktive propisano je:

„Proizvodnja, prerada i skladištenje trošarinske robe za koju trošarina još nije plaćena, obavlja se u trošarinskom skladištu."

11 Članak 39. navedene direktive određuje:

„1. Ne dovodeći u pitanje članak 7. stavak 1., države članice mogu zahtijevati da trošarinska roba bude označena poreznim oznakama […] u trenutku njezinog puštanja u potrošnju na njihovom području […].

[…]

3. Ne dovodeći u pitanje bilo kakve odredbe koje mogu utvrditi države članice kako bi osigurale pravilno provođenje ovog članka i spriječile utaju, izbjegavanje ili zlouporabu, države članice osiguravaju da porezne oznake […] ne predstavljaju ograničenje slobodnom kretanju trošarinske robe.

Kada je trošarinska roba označena takvim markicama, država članica koja ih je izdala vraća svaki iznos koji je plaćen ili otpušta jamstvo za dobivanje tih markica, izuzevši troškove njihovog izdavanja, ako je obveza obračunavanja trošarine nastala i trošarina je prikupljena u drugoj državi članici.

Međutim, država članica koja je izdala te markice može utvrditi da za povrat plaćenog ili otpust zajamčenog iznosa treba dostaviti odgovarajući dokaz svojim nadležnim tijelima da su te markice odstranjene ili uništene."

Direktiva 2011/64

12 U skladu s uvodnim izjavama 2., 15. i 16. Direktive 2011/64:

„(2) Poreznim se zakonodavstvom Unije o duhanskim proizvodima mora osigurati uredno funkcioniranje unutarnjeg tržišta i istodobno visoka razina zdravstvene zaštite, kako je propisano člankom 168. [UFEU-a], vodeći računa o tome da duhanski proizvodi mogu ozbiljno naštetiti zdravlju i da je Unija stranka potpisnica Okvirne konvencije o nadzoru nad duhanom (FCTC) Svjetske zdravstvene organizacije. […]

[…]

(15) […] Određeni stupanj usklađenosti među stopama poreza koje se primjenjuju u državama članicama pridonio bi smanjenju prijevara i krijumčarenja u Uniji.

(16) Takva bi usklađenost također pridonijela postizanju visoke razine zaštite zdravlja ljudi. Stopa oporezivanja glavni je čimbenik koji utječe na cijenu duhanskih proizvoda, što dakle utječe na naviku pušenja u potrošača. Prijevare i krijumčarenje negativno utječu na razine cijena oblikovane na temelju poreza, posebno cigareta i sitno rezanog duhana za savijanje cigareta te tako ugrožavaju postizanje ciljeva kontrole duhana i zaštite zdravlja."

13 Članak 1. te direktive određuje:

„Ovom se Direktivom utvrđuju opća načela za usklađivanje strukture i stopa trošarine koju države članice primjenjuju na prerađeni duhan."

14 U skladu s člankom 16. stavkom 1. navedene direktive:

„Pravila o naplati trošarine usklađuju se najkasnije u konačnoj fazi usklađivanja trošarine. U prethodnoj se fazi trošarina načelno naplaćuje putem državnih biljega. […]"

15 Članak 17. te direktive glasi kako slijedi:

„Sljedeće je proizvode moguće osloboditi trošarine ili je za njih moguće ostvariti povrat već plaćene trošarine:

(a) denaturirane duhanske proizvode koji [se] koriste u industrijske svrhe ili u hortikulturi;

(b) duhanske proizvode uništene pod upravnim nadzorom;

(c) duhanske proizvode koji su namijenjeni isključivo znanstvenim ispitivanjima i ispitivanjima kakvoće proizvoda;

(d) duhanske proizvode koje ponovno prerađuje proizvođač.

Države članice određuju uvjete i formalnosti kojima podliježu navedena izuzeća ili povrati."

16 Direktivom 2011/64 kodificirane su i stavljene izvan snage direktive 92/79, 92/80 i 95/59 s učinkom od 1. siječnja 2011. U skladu s njezinim člankom 21. drugim stavkom, upućivanja na direktive koje su stavljene izvan snage tumače se kao upućivanja na tu direktivu.

Bugarsko pravo

17 Članak 25. Zakona za akcizite i danačnite skladove (Zakon o trošarinama i poreznim skladištima, DV br. 91 od 15. studenoga 2005.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: ZADS), određuje:

„(1) Do puštanja u potrošnju trošarinske robe ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta i registrirane osobe nisu obveznici plaćanja trošarine:

1. u slučaju uništenja trošarinske robe pod nadzorom carinskih tijela, uključujući robu koja nosi trošarinsku markicu, kao i u slučaju povlačenja i uništenja trošarinskih markica pod uvjetima predviđenima u članku 64. stavcima 21. i 22.

[…]"

18 U članku 27. ZADS-a određeno je:

„(1) Na pisani zahtjev ili na inicijativu carinskih tijela, trošarine koje su neosnovano plaćene ili koje se moraju vratiti vraćaju se ili prebijaju kao povrat dospjelih javnih dugova dotične osobe, a koji su bili predmet naplate [Agencije ‚Mitnici' (Agencija za carine, Bugarska)].

[…]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

19 Društvo Imperial je ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta s trošarinskim skladištem u Sofiji (Bugarska). To je društvo 2. travnja 2019. Teritorialnoj direkciji Jugozapadna kam Agencija „Mitnici" (Jugozapadna teritorijalna uprava Agencije za carine, Bugarska) uputilo zahtjev za povrat trošarina u ukupnom iznosu od 90 437,69 bugarskih leva (BGN) (oko 46 300 eura), pozivajući se na članak 27. stavak 1. ZADS-a.

20 U prilog svojem zahtjevu za povrat društvo Imperial navelo je činjenicu da su predmetna roba puštena u potrošnju duhanski proizvodi koji su bili u njegovu vlasništvu i koji su 1. srpnja 2016. uništeni pod carinskim nadzorom.

21 Prilikom nadzora carinska tijela utvrdila su da je robu na koju se odnosi zahtjev društvo Imperial pustilo u potrošnju putem poreznih isprava koje se odnose na trošarine, priloženih njegovu zahtjevu, i da su iznosi trošarina koji se odnose na tu robu plaćeni. Međutim, budući da je navedena roba već bila puštena u potrošnju, ta su tijela smatrala da je zahtjev koji je podnijelo društvo Imperial neosnovan i da ga ne treba prihvatiti.

22 Prema mišljenju carinskih tijela, članak 25. stavak 1. ZADS-a – u skladu s kojim ovlašteni držatelji trošarinskih skladišta nisu obveznici plaćanja trošarine u slučaju uništenja trošarinske robe pod nadzorom carinskih tijela, uključujući i onu koja nosi poreznu oznaku – primjenjuje se samo ako ta roba nije puštena u potrošnju.

23 Usto, iz zapisnika o vještačenju proizlazi da u ovom slučaju vjerodostojnost poreznih oznaka kojima su bili označeni duhanski proizvodi nije bila provjerena, iako je to nužan korak u postupku uništenja. Osim toga, prema tom zapisniku, neki od tih proizvoda bili su označeni poreznom oznakom čije je razdoblje valjanosti isteklo i nisu bili među proizvodima obuhvaćenima postupkom uništenja.

24 Stoga je društvo Imperial ravnatelju Agencije podnijelo žalbu protiv te odluke o odbijanju povrata.

25 S obzirom na to da je ta žalba odbijena, društvo Imperial podnijelo je tužbu pred Administrativenim sadom Sofia-grad (Upravni sud grada Sofije, Bugarska), ponavljajući argumente koji se odnose na nezakonitost odluke o odbijanju povrata.

26 Presudom od 29. siječnja 2020. Administrativen sad Sofia-grad (Upravni sud grada Sofije) poništio je odluku ravnatelja Jugozapadne teritorijalne uprave Agencije za carine. Tu je presudu ravnatelj Agencije pobijao pred Vrhovenim administrativenim sadom (Vrhovni upravni sud, Bugarska), sudom koji je uputio zahtjev.

27 Taj sud pojašnjava da su sve verzije članka 25. stavka 1. točke 1. ZADS-a prije 1. siječnja 2010. predviđale da ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta i registrirane osobe nisu obveznici plaćanja trošarina ili da im naplaćene trošarine moraju biti vraćene u slučaju uništenja trošarinske robe pod nadzorom carinskih tijela, uključujući robu koja nosi porezne oznake, kao i u slučaju povlačenja i uništenja poreznih oznaka.

28 Zakonom za izmenenie i dopalnenie na zakona za akcizite i danačnite skladove (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o trošarinama i poreznim skladištima, DV br. 95 od 1. prosinca 2009.) navedenoj odredbi dodan je uvjet koji se odnosi na to da ta trošarinska roba nije puštena u potrošnju.

29 Društvo Imperial ističe da time Republika Bugarska nije pravilno prenijela odredbe Direktive 2008/118 kad je riječ o mogućnosti povrata plaćenih trošarina za robu puštenu u potrošnju, a potom uništenu usklađeno i pod carinskim nadzorom, s obzirom na to da taj pristup nije u skladu s prirodom trošarina, koje su porez na potrošnju, kao što to, uostalom, proizlazi iz uvodne izjave 9. Direktive 2008/118.

30 U tom kontekstu, sud koji je uputio zahtjev ističe da je između stranaka iz glavnog postupka već postojao spor koji je proizišao iz sličnih okolnosti. Nakon završetka tog spora, koji se odnosio na članak 25. stavak 1. točku 1. ZADS-a u verziji prije izmjene do koje je došlo 2009., društvo Imperial uspjelo je u postupku nakon presude Vrhovenog administrativenog sada (Vrhovni upravni sud) od 17. srpnja 2014. koja se temeljila, među ostalim, na relevantnim odredbama članaka 7. i 11. Direktive 2008/118 kao i članka 17. Direktive 2011/64.

31 Međutim, sud koji je uputio zahtjev navodi da mu upućivanje na članak 7. stavke 1. i 4. Direktive 2008/118 u presudi od 17. srpnja 2014. predstavlja problem, s obzirom na to da navedena odredba određuje vrijeme i mjesto nastanka duga i, konkretnije, trenutak „puštanja u potrošnju”, odnosno elemente koji u ovom slučaju nisu relevantni.

32 U tim je okolnostima Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 11. Direktive [2008/118] i članak 17. prvi stavak točku (b) Direktive [2011/64] tumačiti na način da se njima državama članicama nameće obveza donošenja pravila o povratu trošarine, uključujući duhanske proizvode puštene u potrošnju i uništene pod carinskim nadzorom?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, mogu li se dotične osobe pozvati na izravan učinak odredbi direktiva i načela prava Unije kada država članica nije ispunila svoju obvezu donošenja takvih pravila?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na prva dva pitanja, nastaje li izravnim učinkom navedenih odredbi na temelju činjenica utvrđenih u predmetnom slučaju pravo na povrat plaćene trošarine isključivo na temelju zahtjeva i bez dodatnih formalnosti?”

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

33 Pozivajući se na nekoliko netočnosti u iznošenju činjenica i nacionalnog prava suda koji je uputio zahtjev, ravnatelj Agencije i bugarska vlada ističu da je zahtjev za prethodnu odluku nedopušten jer ne sadržava činjenične i pravne elemente potrebne za davanje korisnog odgovora na pitanja.

34 Međutim, u ovom je slučaju sud koji je uputio zahtjev u svojoj odluci kojom upućuje prethodno pitanje jasno objasnio činjenični i pravni okvir spora u glavnom postupku te je pružio minimum objašnjenja o razlozima na temelju kojih je odabrao odredbe prava Unije čije tumačenje traži kao i pojašnjenje veze koja prema mišljenju tog suda postoji između tih odredbi i nacionalnog zakonodavstva primjenjivog na spor koji se pred njim vodi, što Sudu omogućuje da na koristan način odgovori na postavljena pitanja (vidjeti po analogiji presudu od 9. rujna 2021., Toplofikatsia Sofia i dr., C-208/20 i C-256/20, EU:C:2021:719, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

35 Stoga je zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

36 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 11. Direktive 2008/118 i članak 17. prvi stavak točku (b) Direktive 2011/64 tumačiti na način da te odredbe obvezuju države članice da predvide povrat trošarina na trošarinsku robu, uključujući prerađeni duhan, uništenu pod carinskim nadzorom, a koja je već puštena u potrošnju.

37 Najprije valja podsjetiti na to da je Direktiva 2008/118 s učinkom od 1. travnja 2010. stavila izvan snage i zamijenila Direktivu Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL 1992., L 76, str. 1.). Međutim, s obzirom na to da relevantne odredbe Direktive 92/12 imaju doseg u biti istovjetan onomu odredbi Direktive 2008/118, sudska praksa Suda koja se odnosi na tu prvu direktivu također se primjenjuje na Direktivu 2008/118 (vidjeti po analogiji presude od 2. travnja 2020., GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, t. 34. i navedenu sudsku praksu i od 16. rujna 2020., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, t. 22. i navedenu sudsku praksu).

38 U skladu s njezinim člankom 1. stavkom 1., svrha je Direktive 2008/118 utvrđivanje općih pravila u odnosu na trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju trošarinske robe, uključujući prerađeni duhan, koji je obuhvaćen Direktivom 2011/64, i to osobito, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 8. Direktive 2008/118, kako bi se osiguralo da su pojam trošarine i uvjeti za njezino obračunavanje jednaki u svim državama članicama (vidjeti po analogiji presudu od 24. veljače 2021., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 44. i navedenu sudsku praksu).

39 Oporezivi događaj u smislu Direktive 2008/118 čine, u skladu s njezinim člankom 2., proizvodnja na području Unije trošarinske robe ili njezin uvoz na to područje (vidjeti u tom smislu presudu od 24. veljače 2021., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

40 Na temelju članka 7. stavka 1. Direktive 2008/118, obveza obračunavanja trošarine nastaje, među ostalim, puštanjem u potrošnju trošarinske robe u državi članici. U skladu s člankom 7. stavkom 1. točkom (a) te direktive, taj pojam također uključuje svako otpuštanje trošarinske robe, uključujući nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine, kako je definiran u članku 4. točki 7. te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 24. veljače 2021., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 47. i navedenu sudsku praksu).

41 U skladu s člankom 4. točkom 7. Direktive 2008/118. sustav odgode plaćanja trošarine je porezni sustav koji se primjenjuje na proizvodnju, preradu, skladištenje ili kretanje trošarinske robe, na koju se ne primjenjuje carinski postupak s odgodom ili postupanje i pri kojem je plaćanje trošarine odgođeno.

42 Takav sustav obilježava to da još ne postoji obveza obračuna trošarine na trošarinsku robu, iako je oporezivi događaj već nastao. Slijedom navedenog, kad je riječ o trošarinskoj robi, u tom sustavu dolazi do odgode obveze obračuna trošarine na trošarinsku robu do ispunjenja pretpostavke za nastanak te obveze (vidjeti u tom smislu presudu od 24. veljače 2021., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

43 Usto, u skladu s njezinim člankom 1., Direktivom 2011/64 utvrđuju se opća načela za usklađivanje strukture i stopa trošarine koju države članice primjenjuju na prerađeni duhan.

44 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, prilikom tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst već i kontekst te ciljeve propisa kojeg je ona dio. Nastanak odredbe prava Unije može također otkriti elemente relevantne za njezino tumačenje (presude od 2. rujna 2021., CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, t. 31. i navedena sudska praksa i od 6. listopada 2021., Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, t. 20. i navedena sudska praksa).

45 Kao prvo, kad je riječ o tekstu odredbi koje su predmet prvog prethodnog pitanja, valja naglasiti da, u skladu s člankom 11. Direktive 2008/118, trošarine na trošarinsku robu koja je puštena u potrošnju mogu na zahtjev ovlaštene osobe biti vraćene od strane nadležnih tijela države članice u kojoj je ta roba puštena u potrošnju, u slučajevima koje je utvrdila država članica i u skladu s uvjetima koje utvrđuje ta država članica, a s ciljem sprečavanja bilo kakve utaje ili zlouporabe.

46 Usto, u skladu s člankom 17. prvim stavkom Direktive 2011/64, povrat već plaćene trošarine može se ostvariti, među ostalim, za duhanske proizvode uništene pod upravnim nadzorom.

47 Tako se članak 11. Direktive 2008/118 općenito odnosi na povrat trošarina koje se primjenjuju na trošarinsku robu puštenu u potrošnju, dok se članak 17. Direktive 2011/64 primjenjuje na četiri posebna slučaja, među ostalim, na slučaj uništenja duhanskih proizvoda pod upravnim nadzorom, a da se pritom ne precizira jesu li oni pušteni u potrošnju ili nisu.

48 Što se konkretno tiče članka 17. prvog stavka točke (b) Direktive 2011/64, valja utvrditi da, iako se on odnosi na situaciju koja uključuje sudjelovanje upravnih tijela države članice, na temelju njegova teksta ne može se zaključiti da takvo sudjelovanje automatski daje pravo na povrat, s obzirom na to da dotična država članica uvijek mora utvrditi uvjete i formalnosti tog povrata.

49 Iz zajedničkog tumačenja tih dviju odredbi proizlazi, s jedne strane, da one predviđaju samo mogućnost povrata trošarina za određene kategorije proizvoda i, s druge strane, da one državama članicama ostavljaju široku marginu prosudbe u pogledu ovlasti određivanja situacija, uvjeta i formalnosti kojima su ti povrati uvjetovani, uključujući i situaciju u kojoj se roba koja nosi porezne oznake uništi pod upravnim nadzorom nakon svojeg puštanja u potrošnju.

50 Kao drugo, takvo tumačenje članka 11. Direktive 2008/118 i članka 17. prvog stavka točke (b) Direktive 2011/64 odgovara zadanim ciljevima tih dviju direktiva.

51 Kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 2., 15. i 16. Direktive 2011/64, poreznim zakonodavstvom Unije o duhanskim proizvodima nastoji se osigurati uredno funkcioniranje unutarnjeg tržišta i visoka razina zaštite zdravlja, kako je to propisano člankom 168. UFEU-a, boreći se pritom protiv prijevara i krijumčarenja u Uniji.

52 S obzirom na to da je tržište cigareta osobito pogodno za razvoj nezakonite trgovine (presuda od 2. lipnja 2016., Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, t. 37. i navedena sudska praksa), države članice mogu, na temelju članka 39. stavka 1. Direktive 2008/118 i članka 16. stavka 1. Direktive 2011/64, među ostalim, zahtijevati da prerađeni duhan nosi porezne oznake prilikom puštanja u potrošnju na njihovu državnom području. Međutim, porezne oznake imaju stvarnu vrijednost koja ih razlikuje od jednostavne potvrde plaćanja novčanog iznosa poreznim tijelima države članice izdavanja tih oznaka (vidjeti u tom smislu presudu od 24. veljače 2021., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, t. 83. i navedenu sudsku praksu).

53 U tom pogledu iz članka 39. stavka 3. drugog podstavka Direktive 2008/118 proizlazi da svaki iznos koji je plaćen ili otpušta jamstvo za dobivanje tih oznaka, izuzevši troškove njihova izdavanja, vraća država članica koja ih je izdala samo ako je obveza obračunavanja trošarine nastala i trošarina je prikupljena u drugoj državi članici, što ovdje nije bio slučaj.

54 Osim toga, iz članka 11. Direktive 2008/118 proizlazi da uvjeti za povrat trošarine koji se primjenjuju na trošarinsku robu puštenu u potrošnju moraju spriječiti svaki mogući oblik prijevare ili zlouporabe.

55 Države članice stoga imaju legitiman interes za poduzimanje odgovarajućih mjera kako bi zaštitile svoje financijske interese, pri čemu valja pojasniti da je borba protiv prijevare, porezne utaje i mogućih zloporaba cilj kojem teži Direktiva 2008/118, kao što to proizlazi iz njezine uvodne izjave 31., članka 11. i članka 39. stavka 3. prvog podstavka (vidjeti u tom smislu presudu od 29. lipnja 2017., Komisija/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, t. 59. i navedenu sudsku praksu).

56 Kao treće, što se tiče konteksta članka 11. Direktive 2008/118 i članka 17. prvog stavka točke (b) Direktive 2011/64, kao što to proizlazi iz točaka 38. do 43. ove presude, te odredbe dio su općih pravila u odnosu na trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju trošarinske robe, uključujući prerađeni duhan.

57 S obzirom na to da je trošarina, kao što je to istaknuto u uvodnoj izjavi 9. Direktive 2008/118, porez na potrošnju, trenutak nastanka obveze obračunavanja mora uobičajeno biti vrlo usko povezan s potrošačem (vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, t. 50. i 51.).

58 Osim toga, iz članka 4. točke 1. Direktive 2008/118, u vezi s njezinim člankom 15. stavkom 2., proizlazi da trošarinsku robu u sustavu odgode plaćanja trošarina drži ovlašteni držatelj u trošarinskom skladištu. Iz toga slijedi da ne postoji obveza obračuna trošarina sve dok predmetnu robu ovlašteni držatelj drži u trošarinskom skladištu, s obzirom na to da se za nju u tom slučaju ne može smatrati da je otpuštena iz sustava odgode plaćanja trošarina, u smislu članka 7. stavka 2. točke (a) Direktive 2008/118 (vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 2016., Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, t. 54.).

59 Osim toga, slučaj potpunog uništenja ili nepovratnog gubitka trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine kao posljedica same prirode robe, nepredvidivih okolnosti, više sile ili kao posljedica ovlaštenja nadležnih tijela države članice, predviđen u članku 7. stavku 4. Direktive 2008/118, odnosi se isključivo na robu koja nije puštena u potrošnju.

60 Kada ta roba napušta trošarinsko skladište, obveza obračunavanja trošarine nastaje konačno. Posljedično, kada gospodarski subjekt koji je stekao porezne oznake nije u mogućnosti dokazati da se te oznake neće upotrebljavati za prodaju trošarinske robe u državi članici koja je izdala navedene oznake, ta država ima opravdan interes odbiti povrat plaćenog iznosa (vidjeti u tom smislu presudu od 13. prosinca 2007., BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, t. 35.).

61 Kao četvrto, iz točke 9.3. obrazloženja Prijedloga direktive Vijeća o izmjeni direktiva 72/464/EEZ i 79/32/EEZ o porezima, osim poreza na promet, koji utječu na potrošnju prerađenog duhana, koji je Komisija podnijela 27. rujna 1990. (COM(1990) 433 *final*), a koji je temelj članka 6.a Direktive Vijeća 72/464/EEZ od 19. prosinca 1972. o porezima, osim poreza na promet, koji utječu na potrošnju prerađenog duhana (SL 1972., L 303, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 92/78/EEZ od 19. listopada 1992. (SL 1992., L 316, str. 5.), čiji je sadržaj istovjetan članku 11.

Direktive 95/59, prije nego što je postao sadašnji članak 17. Direktive 2011/64, proizlazi da je državama članicama ostavljena mogućnost da primijene ili ne primijene izuzeća u slučaju uništenja duhanskih proizvoda pod upravnim nadzorom.

62 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 11. Direktive 2008/118 i članak 17. prvi stavak točku (b) Direktive 2011/64 treba tumačiti na način da te odredbe ne obvezuju države članice da predvide povrat trošarina na trošarinsku robu, uključujući prerađeni duhan, uništenu pod carinskim nadzorom, a koja je već puštena u potrošnju.

Drugo i treće pitanje

63 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, na drugo i treće pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

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

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Članak 11. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ te članak 17. prvi stavak točku (b) Direktive Vijeća 2011/64/EZ od 21. lipnja 2011. o strukturi i stopama trošarine koje se primjenjuju na prerađeni duhan treba tumačiti na način da te odredbe ne obvezuju države članice da predvide povrat trošarina na trošarinsku robu, uključujući prerađeni duhan, uništenu pod carinskim nadzorom, a koja je već puštena u potrošnju.

Potpisi