

## PRESUDA SUDA

27. veljače 1980. (\*)

„Porezni sustav koji se primjenjuje na jaka alkoholna pića”

U predmetu 68/79,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u koji je Sudu uputio Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska) u postupku koji se vodi pred tim sudom između

HANS JUST I/S, poduzeća koje proizvodi i uvozi jaka alkoholna pića, sa sjedištem u Kopenhagenu,

i

DANSKOG MINISTARSTVA FISKALNIH POSLOVA

o tumačenju članka 95. Ugovora o EEZ-u u odnosu na danski Zakon o oporezivanju jakih alkoholnih pića od 4. travnja 1978.,

SUD

u sastavu: H. Kutscher, predsjednik, A. O'Keefe i A. Touffait (predsjednici vijeća), J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, A. J. Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans i O. Due, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Reischl,

tajnik: A. Van Houtte,

donosi sljedeću

### PRESUDU

- 1 Rješenjem od 26. ožujka 1979. koje je Sud zaprimio 26. travnja 1979., Østre Landsret, Kopenhagen (Žalbeni sud regije Istok u Kopenhagenu, Danska), uputio je Sudu zahtjev za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u o tumačenju članka 95. Ugovora o EEZ-u, kako bi, prvo, ocijenio usklađenost s tom odredbom porezne razlike stvorene pročišćenim tekstem danskog Zakona br. 151 od 4. travnja 1978. o trošarinama na jaka alkoholna pića i, drugo, kako bi odlučio u kojoj mjeri porezni obveznik koji mora plaćati pristojbu koja se naplaćuje protivno pravu Zajednice može zahtijevati povrat naplaćenih pristojbi.
- 2 U skladu s člankom 2. pročišćenog teksta Zakona br. 151 na koji se poziva sud koji je uputio zahtjev trošarine su utvrđene kako slijedi:

1. za akvavit i šnaps (u daljnjem tekstu za oba proizvoda koristi se izraz „akvavit” zbog njihove sličnosti) u visini od DKR 167,50 po litri čistog etilnog alkohola; i
2. za „ostale proizvode” u visini od DKR 257,15 po litri čistog etilnog alkohola.
- 3 U skladu s člankom 3. tog zakona proizvodi na koje se primjenjuje stopa carine utvrđena u skladu s člankom 2. stavkom 1. definiraju se kao proizvodi „proizvedeni od neutralnog alkohola s dodatkom biljnih aromatičnih tvari” i, uz to, kao proizvodi „koji nisu slični džinu, votki, klekovači, Wacholderu ili sličnim proizvodima, niti imaju iste osobine kao likeri, punčevi, biteri ili jaka alkoholna pića na bazi anisa, rum, jaka alkoholna pića destilirana od voća i druga jaka alkoholna pića čija se svojstvena aroma dobiva destilacijom ili zrenjem”.
- 4 Prema rješenju kojim je upućen zahtjev, društvo HANS JUST I/S, tužitelj u glavnom postupku, uvozi vino i jaka alkoholna pića te također proizvodi alkoholna pića. Prodaje zanemarive količine proizvoda koji se oporezuju kao akvavit, ali, s druge strane, prodaje velike količine drugih jakih alkoholnih pića. U svom mjesečnom izvješću za lipanj 1978. poslanom carinskim tijelima, tužitelj je prijavio pošiljku uvezenih alkoholnih pića radi obračuna trošarine. Mali dio te količine sastojao se od akvavita, koji se oporezuje po stopi od DKR 167,50 po litri čistog etilnog alkohola, dok se veći dio sastojao od drugih jakih alkoholnih pića, koja se oporezuju po stopi od DKR 257,15 po litri čistog etilnog alkohola.
- 5 Kada je društvo HANS JUST I/S predalo svoje porezno izvješće nadležnim tijelima, tvrdilo je da se carina koja se naplaćuje na jaka alkoholna pića koja nisu akvavit može naplatiti samo u skladu sa stopom za potonji. Carinska tijela obavijestila su tužitelja da će, ako ne plati dugovani iznos u cijelosti u skladu sa zakonom, dospjeli iznos biti naplaćen zapljenom, a poduzeće se može izbrisati iz carinske evidencije. Stoga je tužitelj platio pristojbu u cijelosti ali uz prigovor, te je zadržao pravo potraživanja povrata razlike između dviju stopa poreza. Nakon toga je podnio tužbu u postupku koji se vodi pred Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok), tvrdeći da je određivanje poreza na uvezena jaka alkoholna pića koja nisu akvavit po višoj stopi od one koja se primjenjuje na potonje protivno odredbama članka 95. Ugovora. Stoga je zahtijevao povrat iznosa za koji smatra da ga je morao platiti protivno odredbama prava Zajednice.
- 6 Uzimajući u obzir da je Komisija u predmetu 171/78 podnijela tužbu protiv Kraljevine Danske zbog toga što je povrijedila obveze koje ima na temelju Ugovora o EEZ-u, u kojoj se postavlja pitanje spojivosti predmetnog zakonodavstva s Ugovorom, nacionalni sud odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu niz prethodnih pitanja od kojih se prva tri odnose na usklađenost poreznog sustava koji je predmet spora s člankom 95., dok se četvrto pitanje odnosi na mogućnost povrata naplaćenih pristojbi.

Spojivost spornog poreznog sustava s člankom 95. (1., 2. i 3. pitanje)

- 7 Prva tri pitanja glase:

Pitanje 1.A

Protivi li se pravu Zajednice to da se nacionalnim sustavom oporezivanja primjenjuju različite stope poreza za „akvavit i šnaps”, s jedne strane, i za „druga jaka alkoholna pića” s druge strane, uzimajući u obzir:

- (a) da se u nacionalnom zakonodavstvu ove dvije kategorije razlikuju prema definiciji koja se temelji na sadržaju sirovine i ekstrakata, te na jakosti i svojstvima okusa;
- (b) da se razlika ne temelji na tome radi li se o uvezenim ili domaćim proizvodima te da se unutar te dvije kategorije poreza ne uzima u obzir razlika na temelju podrijetla proizvoda?

#### Pitanje 1.B

Je li za odgovor na pitanje 1.A relevantno utvrditi da se porezom, razmjerno trošku proizvodnje, kategorija jakih alkoholnih pića s nižim oporezivanjem („akvavit i šnaps”) opterećuje u jednakom stupnju kao kategorija jakih alkoholnih pića s višim oporezivanjem („druga jaka alkoholna pića”)?

#### Pitanje 2.

Ako je zakonito postojanje različitih stopa poreza kako je navedeno u pitanju 1., jesu li pravom Zajednice utvrđeni uvjeti za primjenu takvih stopa na uvezene proizvode?

- (a) Moraju li se uvozna jaka alkoholna pića oporezivati po istoj stopi kao istovjetni domaći proizvodi ili domaći proizvodi koji su vrlo slični takvim uvezenim proizvodima?
- (b) Moraju li se sva uvezena jaka alkoholna pića oporezivati po nižoj nacionalnoj stopi iako se „druga jaka alkoholna pića” domaćeg podrijetla oporezuju po višoj stopi?

#### Pitanje 3.

A. Ako je postojanje različitih stopa nezakonito, prema kojim se kriterijima utvrđuje koja je stopa primjenjiva?

B. Mogu li se na članak 95. pozvati danski proizvođači ili to mogu samo uvoznici?

8 Zakonske odredbe čija je primjena osnova za tužbu podnesenu pri Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok), bile su povod za tužbu zbog povrede obveze države članice koju je Komisija podnijela na temelju članka 169. Ugovora o EEZ-u i koja je predmet postupka 171/78. Pravna pitanja koja su razmatrana u okviru te tužbe u osnovi su jednaka onima koja su postavljena prvim trima pitanjima suda Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok).

9 U presudi koja je danas donesena, Sud je priznao da je primjenom diskriminacijskog oporezivanja jakih alkoholnih pića, kao što je ono utvrđeno spornim zakonom, Kraljevina Danska povrijedila obveze koje ima na temelju članka 95. Ugovora o EEZ-u što se tiče proizvoda uvezenih iz druge države članice. Stoga je u tom smislu dovoljno

uputiti na presudu u predmetu 171/78, čiji je tekst priložen ovoj presudi. S obzirom na razloge navedene u toj presudi, na pitanja koja je uputio nacionalni sud treba odgovoriti na sljedeći način:

- 10 Prvim pitanjem, koje se odnosi na različite elemente danskog poreznog zakonodavstva, traži se odgovor Suda je li takav porezni sustav spojiv sa zahtjevima prava Zajednice. U svojoj presudi u predmetu 171/78 Sud je ispitao osobine tog sustava te je zaključio da se njime diskriminira neutvrđeni broj proizvoda koji su bili ili su mogli biti uvezeni u Dansku i da je, osim toga, njegova priroda takva da pruža zaštitu domaćoj proizvodnji akvavita.
- 11 Međutim, Sud u načelu nije isključio mogućnost da se nacionalnim poreznim zakonodavstvom može predvidjeti razlikovanje između različitih alkoholnih pića, pri čemu se, međutim, podrazumijeva da se takvo razlikovanje ne smije upotrijebiti u svrhu porezne diskriminacije ili na takav način da se njime štite domaći proizvodi. Sud je utvrdio da je razlikovanje između akvavita i drugih alkoholnih pića, koje je predviđeno danskim zakonodavstvom, po svojoj prirodi diskriminacijsko i zaštitno.
- 12 Stoga na prvo pitanje treba odgovoriti da, iako se Ugovorom u načelu ne isključuje razlikovanje pri oporezivanju različitih alkoholnih proizvoda, takvo razlikovanje ne smije se upotrebljavati u svrhu porezne diskriminacije ili na takav način da pruža zaštitu, čak i neizravnu, domaćoj proizvodnji. Porezni sustav koji se sastoji u davanju porezne pogodnosti jednom proizvodu koji čini pretežan dio domaće proizvodnje, pri čemu isključuje sve druge slične ili konkurentne uvezene proizvode, nespojiv je s pravom Zajednice.
- 13 Drugo i treće pitanje postavljeno su alternativno. S obzirom na odgovor na prvo pitanje, mišljenje zahtijeva samo treće pitanje. To pitanje sastoji se od dva dijela.
- 14 U prvom dijelu se pita koju stopu treba primijeniti na uvezene proizvode ako se utvrdi da je sustav oporezivanja po različitim stopama nespojiv s pravom Zajednice. Budući da se pravom Zajednice koje je trenutačno na snazi ne ograničava sloboda država članica u vezi s određivanjem predmetnih stopa poreza, iz članka 95. proizlazi da se stopa koja se primjenjuje na uvezene proizvode mora odrediti na takav način da se isključuje mogućnost diskriminacije ili zaštite koji su Ugovorom zabranjeni.
- 15 U drugom dijelu trećeg pitanja pita se mogu li se na članak 95. pozvati samo uvoznici ili se na tu odredbu mogu pozvati i danski proizvođači. To pitanje postavljeno je zbog toga što se na određeni dio domaće proizvodnje jakih alkoholnih pića primjenjuje najviša porezna stopa, kako je navedeno u obrazloženju presude u predmetu 171/78. Budući da se u članku 95. izriječno upućuje na „proizvode drugih država članica”, na tu se odredbu ne mogu pozvati domaći proizvođači predmetne države članice.
- 16 Stoga na treće pitanje treba odgovoriti da, kada se utvrdi da je nacionalni sustav oporezivanja po različitim stopama nespojiv s pravom Zajednice, predmetna država članica mora na uvezene proizvode primjenjivati stopu poreza kojom se uklanja mogućnost diskriminacije ili zaštite koji su Ugovorom zabranjeni. Člankom 95. ovakav postupak određuje se samo u odnosu na proizvode koji se uvoze iz drugih država članica.

Povrat pristojbi naplaćenih protivno pravu Zajednice (pitanje 4.)

17 Četvrto pitanje koje je Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok) uputio Sudu glasi:

Sadržava li pravo Zajednice pravila koja su značajna za pitanje povrata pristojbi naplaćenih protivno članku 95.? Je li u tom smislu od ikakve važnosti to da poslovni subjekt može dokazati da je pretrpio štetu?

18 U vezi s tim tužitelj u glavnom postupku navodi da je tijekom dugog razdoblja, pretpostavljajući da je dansko zakonodavstvo u skladu s pravom Zajednice, u dobroj vjeri i s potpunim povjerenjem plaćao pristojbe na uvezena jaka alkoholna pića. Od 1978., kada je postao svjestan da bi dansko zakonodavstvo moglo biti u suprotnosti s pravom Zajednice, ulagao je prigovore. Međutim, zbog prijetnje ovrhom i uklanjanjem njegovog imena iz registra opće carinske uprave, morao je plaćati potraživane pristojbe kako bi kasnije mogao tražiti povrat sudskim putem. Ovo poduzeće prihvaća da se o povratu neopravdano plaćenih iznosa mora odlučiti u skladu s nacionalnim pravom, ali podsjeća da se u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda (presude u predmetima Rewe i Comet od 16. prosinca 1976.) takve odredbe ne smiju primjenjivati na takav način da u praksi onemogućavaju ostvarivanje prava koja nacionalni sudovi moraju štiti.

19 Tužitelj ističe da su države članice dužne osigurati pravnu zaštitu koja za pojedince proizlazi iz izravnog učinka odredaba prava Zajednice. Najprimjerenije rješenje bi bilo da se u slučaju poput ovog prizna jednostavno pravo na povrat neopravdano plaćenih iznosa. Međutim, pravila danskog prava u vezi s povratom nezakonito naplaćenih pristojbi su nejasna. S obzirom na trenutačno stanje prava treba očekivati da danski sud neće odobriti zahtjev za povrat takvih iznosa kad god utvrdi da se može pretpostaviti da je porez ili druga pristojba, koja je bila neopravdano naplaćena, bila prenesena na potrošače. Što se tiče pitanja može li se od osobe koja je neopravdano morala platiti pristojbu zahtijevati da dokaže štetu, tužitelj ističe da je skupi proizvod teže prodati ako je veća razlika u cijeni između dviju kategorija proizvoda. U svakom slučaju, zbog povećanja stopa carine na jaka alkoholna pića koje je uvedeno 7. rujna 1977. Zakonom br. 437 od 6. rujna 1977. smanjila se prodaja jakih alkoholnih pića koja nisu akvavit: taj pad prodaje nije uzrokovao samo ozbiljno smanjenje profita tog poduzeća, nego je ono također bilo prisiljeno smanjiti broj zaposlenika. Sličan pad prodaje jakih alkoholnih pića koja nisu akvavit utjecao je na cjelokupni sektor u Danskoj.

20 Danska vlada priznaje da zaštita izravnog učinka prava Zajednice u načelu podrazumijeva da porezni obveznici imaju pravo zahtijevati povrat pristojbi koje su naplaćene protivno pravu Zajednice. Prema njezinom mišljenju te iznose treba vratiti u skladu s pravilima nacionalnog prava, s tim da se podrazumijeva da ta pravila mijenjaju izravni učinak prava Zajednice i da postupak utvrđen tim pravilima ne smije biti manje povoljan od onog koji se odnosi na domaće tužbe. Prema danskom pravu kriterij stjecanja bez osnove predstavlja temelj za pravila koja se odnose na povrat pogrešno i neopravdano plaćenih poreza. S tog stajališta danska vlada smatra da je tužitelj u glavnom postupku prodavao svoje proizvode nakon plaćanja poreza po uobičajenim cijenama, tako da je poduzeće osim troška proizvodnje pokrilo i iznos spornih pristojbi uz uobičajenu profitnu maržu. Tako su pristojbe ustvari platili potrošači, pa tužitelj nije pretrpio nikakvu štetu. Povrat pristojbi bi, stoga, za to poduzeće predstavljao stjecanje bez osnove. Kada bi se iznos vratio poduzeću koje je ustvari služilo samo kao tijelo od

kojeg se naplaćuje pristojba, u državi članici bi nakon toga moglo doći do pritužbi onih koji su u konačnici snosili teret poreza, te bi tako isti iznos morala vratiti dva puta.

- 21 Danska vlada također naglašava financijske posljedice koje bi za dansku državu imala obveza jednostavnog povrata naplaćenih pristojbi, u mjeri u kojoj se utvrdi da su one bile protivne pravu Zajednice. Razlika u oporezivanju između uvezenih jakih alkoholnih pića i akvavita odgovara godišnjem prihodu od približno 200 milijuna kruna; s obzirom na to da je rok zastare na zahtjeve za povrat pet godina, danska država mogla bi se suočiti sa zahtjevima za povrat u iznosu od približno milijardu kruna.
- 22 Usporedba nacionalnih sustava pokazuje da se problem osporavanja nezakonito naplaćenih pristojbi ili povrata neopravdano plaćenih pristojbi u različitim državama članicama, pa čak i unutar jedne države članice, rješava na različite načine, ovisno o različitim vrstama predmetnih poreza ili pristojbi. U nekim slučajevima prigovori ili zahtjevi ove vrste podliježu posebnim zakonskim uvjetima i rokovima, kako u pogledu pritužbi podnesenih poreznim tijelima tako i u pogledu zahtjeva podnesenih u okviru sudskih postupaka. U smislu funkcioniranja takvih pravnih sredstava, Sud je u svojim presudama od 16. prosinca 1976., Rewe i Comet, (predmet 33 i predmet 45/76, Zb., str. 1989. i 2043.), zaključio da je utvrđivanje razumnih rokova zastare u interesu pravne sigurnosti kojom se štite i porezni obveznici i predmetna uprava spojivo s pravom Zajednice.
- 23 U drugim slučajevima zahtjevi za povrat neopravdano plaćenih pristojbi moraju se podnijeti redovnim sudovima, uglavnom u obliku zahtjeva za povrat neopravdano plaćenih iznosa. Takve se tužbe mogu podnijeti u različitim rokovima, a u nekim slučajevima vrijedi opći rok zastare, zbog čega se države članice mogu suočiti s velikim brojem zahtjeva kada se utvrdi da su određene nacionalne porezne odredbe nespojive sa zahtjevima prava Zajednice.
- 24 Sustav koji se u ovom području primjenjuje u Kraljevini Danskoj pripada ovoj drugoj skupini, jer se u toj državi povrat neopravdano plaćenih pristojbi zahtijeva pred redovnim sudovima tužbom za povrat neopravdano plaćenih iznosa na koju se, u načelu, primjenjuje rok zastare od pet godina. U skladu s danskim pravom sudovi u takvim slučajevima uzimaju u obzir činjenicu da su neopravdano plaćene pristojbe ugrađene u cijenu robe i prenesene na daljnje faze u gospodarskom lancu; također je očito da ti sudovi pri odlučivanju o iznosima koje treba vratiti mogu uzeti u obzir eventualnu štetu koju je porezni obveznik pretrpio zbog nezakonitog oporezivanja njegovog prometa.
- 25 Iz gore navedenih presuda Rewe i Comet od 16. prosinca 1976. proizlazi da je primjenom načela suradnje iz članka 5. Ugovora sudovima država članica povjereno osiguravanje pravne zaštite koja za pojedince proizlazi iz izravnog učinka odredaba prava Zajednice. U nedostatku pravila Zajednice o povratu nacionalnih pristojbi koje su nezakonito naplaćene, na nacionalnom je pravnom poretku svake države članice da odredi nadležne sudove i utvrdi postupovna pravila o pravnim sredstvima namijenjenima zaštiti prava koja pojedinci imaju na temelju izravnog učinka prava Zajednice, pri čemu se podrazumijeva da takvi uvjeti ne mogu biti manje povoljni od onih koji se odnose na slične tužbe koje se tiču unutarnjeg prava i da se oni ni u kojim okolnostima ne mogu prilagoditi tako da u praksi onemogućavaju ostvarenje prava koja nacionalni sudovi moraju štiti.

- 26 U vezi s tim treba posebno navesti da se za zaštitu prava, koja se u ovom području jamče pravom Zajednice, ne zahtijeva donošenje odluke o povratu nepravilno naplaćenih pristojbi u uvjetima koji uključuju stjecanje bez osnove nositelja prava. Stoga, sa stajališta prava Zajednice nacionalne sudove ništa ne sprečava da u skladu sa svojim nacionalnim pravom uvažavaju činjenicu da su nepravilno naplaćene pristojbe mogle biti ugrađene u cijene poduzeća koje ima obvezu plaćanja pristojbe i prenesene na kupce. S načelima prava Zajednice jednako je spojivo da sudovi pred kojima se vode zahtjevi za povrat uvažavaju, u skladu sa svojim nacionalnim pravom, štetu koju je uvoznik mogao pretrpjeti zbog toga što je učinak diskriminacijskih ili zaštitnih poreznih odredaba bio ograničavanje opsega uvoza iz drugih država članica.
- 27 Stoga odgovor na četvrto pitanje mora biti da je na državama članicama da osiguraju povrat pristojbi naplaćenih protivno članku 95., u skladu s odredbama njihovog unutarnjeg prava, pod uvjetima koji ne smiju biti manje povoljni od onih koji se odnose na slične tužbe koje se tiču unutarnjeg prava i koji ni u kojem slučaju ne smiju onemogućavati ostvarenje u praksi prava dodijeljenih pravnim sustavom Zajednice; pravom Zajednice ne sprečava se uvažavanje činjenice da je teret nezakonito naplaćenih pristojbi mogao biti prenesen na druge gospodarske subjekte ili na potrošače; konačno, s načelima prava Zajednice spojivo je da se, u skladu s nacionalnim pravom predmetne države članice, eventualno uvažava šteta koju je pretrpjela osoba odgovorna za plaćanje pristojbi zbog ograničavajućeg učinka potonjih na opseg uvoza iz drugih država članica.

#### Troškovi

Troškovi nastali za vladu Kraljevine Danske i za Komisiju Europskih zajednica, koje su Sudu podnijele svoja očitovanja, ne nadoknađuju se.

Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok), na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

#### SUD

odlučujući o pitanjima koja mu je Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska) uputio rješenjem od 26. ožujka 1979., odlučuje:

- 1. Iako se Ugovorom u načelu ne isključuje razlikovanje pri oporezivanju različitih alkoholnih proizvoda, takvo se razlikovanje ne smije upotrebljavati u svrhu porezne diskriminacije ili na takav način da pruža zaštitu, čak i neizravnu, domaćoj proizvodnji. Porezni sustav koji se sastoji u davanju porezne pogodnosti jednom proizvodu koji čini pretežan dio domaće proizvodnje, pri čemu isključuje sve druge slične ili konkurentske uvezene proizvode, nespojiv je s pravom Zajednice.**
- 2. Kada se utvrdi da je nacionalni sustav oporezivanja po različitim stopama nespojiv s pravom Zajednice, predmetna država članica mora na uvezene proizvode primjenjivati stopu poreza kojom se uklanja mogućnost diskriminacije ili zaštite koji su Ugovorom zabranjeni. Člankom 95. ovakav**

postupak određuje se samo u odnosu na proizvode koji se uvoze iz drugih država članica.

3. Na državama članicama je da osiguraju povrat pristojbi naplaćenih protivno članku 95., u skladu s odredbama njihovog unutarnjeg prava, pod uvjetima koji ne smiju biti manje povoljni od onih koji se odnose na slične tužbe koje se tiču unutarnjeg prava i koji ni u kojem slučaju ne smiju onemogućavati ostvarenje u praksi prava dodijeljenih pravim sustavom Zajednice. Pravom Zajednice se ne sprečava uvažavanje činjenice da je teret nezakonito naplaćenih pristojbi mogao biti prenesen na druge gospodarske subjekte ili na potrošače. S načelima prava Zajednice je spojivo da se, u skladu s nacionalnim pravom predmetne države članice, eventualno uvaži šteta koju je pretrpjela osoba odgovorna za plaćanje pristojbi zbog ograničavajućeg učinka potonjih na opseg uvoza iz drugih država članica.

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 27. veljače 1980.

[potpisi]

---

\* Jezik postupka: danski