

PRESUDA SUDA

26. lipnja 1991.(\*)

„Trošarina na pivo – Povrat pri izvozu – Ispravak pri uvozu”

U predmetu C-152/89,

**Komisija Europskih zajednica**, koju zastupa glavni pravni savjetnik Henri Étienne, u svojstvu agenta, s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg, kod Guida Berardisa, člana pravne službe Komisije, Centre Wagner, Kirchberg,

tužitelj,

protiv

**Velikog Vojvodstva Luksemburg**, koje zastupa Alphonse Berns, voditelj međunarodnih gospodarskih odnosa i suradnje pri Ministarstvu vanjskih poslova, uz asistenciju Andréa Elvingera, odvjetnika pri odvjetničkoj komori u Luxembourg, s izabranom adresom za dostavu kod Andréa Elvingera, 15 Côte d' Eich, Luxembourg,

tuženika,

povodom zahtjeva za utvrđenje da je Veliko Vojvodstvo Luksemburg, time što je, u svrhu ispravka trošarine na uvoz piva i povrata trošarine na izvoz, za gubitke nastale u procesu proizvodnje od sladovine do finalnog proizvoda primijenilo stopu koja prekoračuje prosječnu stopu luksemburške pivske industrije i u svakom slučaju prekoračuje stopu pojedinih luksemburških pivovara, povrijedilo obveze koje ima na temelju članaka 95. i 96. Ugovora o EEZ-u,

SUD,

u sastavu: O. Due, predsjednik, G. F. Mancini, T. F. O'Higgins i G. C. Rodríguez Iglesias, predsjednici vijeća, Sir Gordon Slynn, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse i M. Zuleeg, suci,

nezavisni odvjetnik: F. G. Jacobs,

tajnik: J.-G. Giraud,

saslušavši usmena očitovanja stranaka na raspravi održanoj 10. siječnja 1991.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 28. veljače 1991.,

donosi sljedeću

## Presudu

- 1 Tužbom podnesenom tajništvu Suda 27. travnja 1989. Komisija Europskih zajednica uputila je na temelju članka 169. Ugovora o EEZ-u zahtjev za utvrđenje da je Veliko Vojvodstvo Luksemburg, time što je, u svrhu ispravka trošarine na uvoz piva i povrata trošarine na izvoz, za gubitke nastale u procesu proizvodnje od sladovine do finalnog proizvoda primijenilo stopu koja prekoračuje prosječnu stopu luksemburške pivske industrije i u svakom slučaju prekoračuje stopu pojedinih luksemburških pivovara, povrijedilo obveze koje ima na temelju članaka 95. i 96. Ugovora o EEZ-u.
- 2 U skladu sa zajedničkim pravilima gospodarske unije Belgije i Luksemburga, trošarina na pivo u Belgiji i Luksemburgu ne naplaćuje se na gotov proizvod, nego na vruću sladovinu, bez obzira na gubitke nastale u daljnjim fazama proizvodnje i pakiranja. Prema tom sustavu ukupno porezno opterećenje koje snosi gotovi proizvod, pivo, ovisi o gubitcima koji nastanu tijekom pretvorbe sladovine u pivo. Što su niži gubitci, manje je porezno opterećenje.
- 3 Kako bi se odredio iznos trošarine koja se plaća na gotov proizvod pri izvozu ili uvozu potrebno je osvrnuti se na osnovu oporezivanja, a to je vruća sladovina od koje se proizvodi pivo, uzimajući u obzir gubitke tijekom pretvorbe sladovine u pivo. Pri izvozu se provodi zamišljena pretvorba izvezenog proizvoda u vruću sladovinu na temelju stope gubitaka od 10 % sladovine. Pri uvozu se količine stvarno uvezenog piva povećavaju za 5 % kako bi se uzeli u obzir gubitci nastali u pivovarama u državi članici podrijetla, koji odgovaraju stopi gubitaka od 4,7619 % vruće sladovine.
- 4 Na temelju članka 169. Ugovora o EEZ-u Komisija je 12. prosinca 1983. uputila pismo opomene luksemburškoj vladi. Prema navodima u tom pismu postotci gubitaka koje Luksemburg primjenjuje za izračun iznosa trošarine koja se plaća pri uvozu i povrata koji se ostvaruje pri izvozu prekoračuju stvarnu razinu gubitaka u toj zemlji, što čini povredu članaka 95. i 96. Ugovora o EEZ-u. Komisija je istaknula da prema podacima koje posjeduje gubitci koji nastaju u suvremenim pivovarama mogu iznositi samo 2 % te stoga nema razloga smatrati da su gubitci u luksemburškim pivovarama veći. Prema tvrdnji Komisije, u skladu s luksemburškim sustavom oporezivanja piva povrat za izvoz veći je od iznosa poreza koji se zapravo plaća na gotov proizvod, a porez koji se plaća na uvoz veći je od poreza koji se primjenjuje na slične domaće proizvode.
- 5 Luksemburg je u odgovoru objasnio svoj sustav oporezivanja piva i zanijekao da stopama koje primjenjuje na granicama krši odredbe članaka 95. i 96. Ugovora. Komisija je potom naručila istraživanje dvojice neovisnih stručnjaka, dr. Dalgliesha i prof. Narzissa, i na temelju njihovih izvještaja uputila je 2. veljače 1987. obrazloženo mišljenje u kojem je za Luksemburg prihvatila stope gubitaka na dnu skale od 3,8 % do 5,1 % za izvezena piva i od 2,7 % do 4 % za piva koja se isporučuju u zemlji.
- 6 Dopisom od 16. listopada 1987. luksemburška vlada odgovorila je da je njezina pivarska industrija slabo opremljena te da stoga nije bilo moguće smanjiti gubitke tijekom proizvodnje piva na razinu ispod 10 %, dok su inozemne pivovare bolje

opremljene i imaju gubitke od samo 4,7619 %. Komisija nije bila zadovoljna tim objašnjenjem te je podnijela predmetnu tužbu.

- 7 Za potpuniji prikaz zakonodavstva o kojem je riječ, tijeka postupka te razloga i argumenata stranaka upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti dijelovi spisa navode se u nastavku samo u mjeri u kojoj je to potrebno za obrazloženje odluke Suda.

### **Dopuštenost**

- 8 Luksemburška vlada osporava dopuštenost postupka zbog toga što tužba podredno upućuje na činjenicu da primijenjene stope prekoračuju stopu gubitaka „pojedinih luksemburških pivovara”, dok obrazloženo mišljenje sadržava jedino pritužbu da je Luksemburg primijenio stopu gubitaka za povrat trošarine na izvoz koja prekoračuje „prosječnu stopu luksemburške pivarske industrije” i propisao stopu za ispravak trošarine na uvoz koja prekoračuje gornju granicu prosječnih gubitaka u Luksemburgu i zemljama koje izvoze u Luksemburg.
- 9 U vezi s tim treba naglasiti da se u kontekstu postupaka zbog povrede obveze koje Komisija može pokrenuti na temelju članka 169. Ugovora obrazloženim mišljenjem određuje predmet spora, koji se ne može naknadno proširiti. Mogućnost države o kojoj je riječ da podnese očitovanja temeljno je jamstvo predviđeno Ugovorom i bitan postupovni zahtjev za pravilno odvijanje postupka kojim se želi utvrditi povreda obveze države članice.
- 10 U ovom predmetu stranke su se u pre-sudskom postupku u biti sporile oko pitanja jesu li stope gubitaka koje Luksemburg primjenjuje za oporezivanje uvezenog piva i davanje povrata za izvoz previsoke te oko kriterija za procjenu usklađenosti poreznog sustava s člancima 95. i 96. Ugovora.
- 11 U tim okolnostima činjenica da u obrazloženom mišljenju nije izričito navedeno da kao kriterij treba upotrijebiti stopu gubitaka „pojedinih luksemburških pivovara” ne lišava tuženika mogućnosti podnošenja očitovanja o važnosti tog kriterija te se postupak stoga ne može smatrati nedopuštenim.
- 12 Luksemburška vlada nadalje tvrdi da su izreka obrazloženog mišljenja i njegovo obrazloženje proturječni utoliko što se u izreci od Luksemburga zahtijeva da ne prekorači prosječnu stopu Luksemburga i zemalja koje izvoze u Luksemburg, dok se u najvažnijem dijelu obrazloženja od njega traži samo da ne prekorači stopu gubitaka koji nastanu tijekom proizvodnog postupka u Luksemburgu. Ona također navodi da su to proturječje i nepreciznost same izreke onemogućili Luksemburgu da postupi u skladu s obrazloženim mišljenjem.
- 13 U vezi s tim dovoljno je zaključiti da se u odgovoru tuženika na obrazloženo mišljenje, u kojem on brani usklađenost sustava koji Komisija dovodi u pitanje s člancima 95. i 96., ne navode poteškoće pri razumijevanju područja primjene obrazloženog mišljenja.
- 14 Štoviše, tuženik je mogao zatražiti detaljnije pojedinosti da ih je smatrao potrebnima.
- 15 Iz prethodno navedenog slijedi da tužbu treba smatrati dopuštenom.

## Meritum

### a) Članak 95.

- 16 Komisija ističe da se sustav koji Luksemburg primjenjuje na uvezeno pivo razlikuje od sustava oporezivanja domaćeg piva. Dok luksemburški pivari koji posluju racionalno imaju prednost u pogledu iznosa trošarine, trošarina na uvezene proizvode uvijek se izračunava paušalno. Komisija smatra da bi takav sustav bio usklađen s člankom 95. samo kada bi Luksemburg mogao dokazati da luksemburške pivovare, čak i one najučinkovitije, uvijek imaju razinu gubitaka vruće sladovine u visini od 4,7619 %, koliko iznosi paušalna stopa koja se primjenjuje na uvezena piva.
- 17 Luksemburška vlada napominje da je u postupcima zbog povrede obveze iz Ugovora teret dokazivanja na Komisiji, koja međutim nije dokazala da ispravak trošarine na pivo dovodi do prekomjernog oporezivanja uvezanih piva. Osim toga, ona tvrdi da se povećanjem ekvivalenta sladovine kod uvezanih piva uzima u obzir veća učinkovitost pojedinih pivovara sa sjedištem u drugim državama članicama i da je ono ograničeno samo stvarnim stopama gubitaka koji nastaju pri proizvodnji u inozemstvu, jer bi bilo diskriminirajuće kada se na uvezena piva ne bi primjenjivala stopa gubitaka koja vrijedi za njih, nego stopa koja vrijedi za domaće proizvode.
- 18 Prije svega treba napomenuti da pitanje usklađenosti spornog poreznog sustava s člankom 95. proizlazi iz činjenice da se osnovica za određivanje poreza koja se upotrebljava za uvezene proizvode razlikuje od osnovice koja se upotrebljava za domaće proizvode. Domaće pivo oporezuje se na temelju količine upotrijebljene vruće sladovine, ne uzimajući u obzir količinu koja se izgubi tijekom pretvorbe vruće sladovine u pivo, zahvaljujući čemu učinkovit proizvođač ostvaruje fiskalnu pogodnost. S druge strane, uvezeno pivo oporezuje se na temelju količine gotovog proizvoda, na koji se primjenjuje paušalan ispravak kojim se uzima u obzir pretpostavljena količina vruće sladovine upotrijebljene za proizvodnju piva.
- 19 Sustav oporezivanja domaćeg piva koji se temelji na vrućoj sladovini, a ne na gotovom proizvodu ne može se primijeniti na uvezeno pivo, jer je tehnički nemoguće naknadno provjeriti gubitke vruće sladovine koji su stvarno nastali u postupku proizvodnje piva.
- 20 Sud je već presudio da nastala povreda prvog stavka članka 95. jer su porez na uvezeni proizvod i porez na sličan nacionalni proizvod izračunati na različit način i na temelju različitih postupaka što je, makar u određenim slučajevima, rezultiralo višim porezom na uvezene proizvode (presuda od 17. veljače 1976., Rewe, C-45/75, Zb., str. 181.).
- 21 Iz toga slijedi da se sustav oporezivanja o kojem je riječ može smatrati usklađenim s prvim stavkom članka 95. samo ako se dokaže da je uređen na način da isključuje svaku mogućnost većeg oporezivanja uvezenog piva nego domaćeg piva.
- 22 Kako bi se utvrdilo je li taj uvjet ispunjen, porezni teret koji se uvodi na uvezeno pivo na temelju paušalno utvrđene stope gubitaka vruće sladovine mora se usporediti s najnižim poreznim teretom koji stvarno snosi domaće pivo, a to se može odrediti samo upućivanjem na stopu gubitaka najučinkovitije domaće pivovare.

- 23 S druge strane, suprotno argumentaciji tuženika, stopa gubitaka u zemlji podrijetla uvezenog piva u tom je pogledu nevažna zbog toga što ne omogućava smislenu usporedbu između poreza koji se naplaćuje na to pivo i poreza koji se naplaćuje na domaće pivo.
- 24 Primjenjujući gore navedene kriterije na činjenice u ovom predmetu Sud zaključuje da luksemburški sustav nije uređen na način da isključuje svaku mogućnost većeg oporezivanja uvezenog piva nego domaćeg piva.
- 25 Uzimajući u obzir nedostatak transparentnosti poreznog sustava o kojem je riječ, tuženik je taj koji je dužan dokazati da taj sustav ne proizvodi mogućnost diskriminatorskih učinaka.
- 26 Stručni izvještaji koje je podnijela Komisija – jedan izvještaj izradio je dr. Dalgliesh, a dva izvještaja prof. Narziss – pokazuju da se ne može utvrditi apsolutna vrijednost koju bi trebalo uzeti u obzir pri izračunu stope gubitaka koji nastaju tijekom proizvodnje piva u različitim pivovarama i različitim zemljama. Dr. Dalgliesh tvrdi da „ako bi se radi administrativnog pojednostavljenja trebalo odrediti jednu vrijednost koja bi predstavljala dobru proizvođačku praksu u prilično dobro opremljenoj suvremenoj pivovari, onda bi 5 % bilo velikodušno, a 4 % ne bi bilo suviše nisko.” Prof. Narziss zaključuje u prvom izvještaju da prosječna pivovara može postići vrijednost od 5 % za obično pivo, ali da bi se ta vrijednost mogla neznatno smanjiti, premda bi to zahtijevalo mnogo tehničkog usavršavanja.
- 27 U drugom izvještaju prof. Narziss za različite proizvodne faze navodi različite stope u okviru kojih se kreću gubitci pivovara. Zbroj prosječnih vrijednosti za svaku proizvodnu fazu daje vrijednost gubitaka prosječne pivovare, i to u visini od 7,35 % za piva koja se isporučuju u zemlji i 7,95 % za piva namijenjena izvozu. Prema mišljenju prof. Narzissa, od tih srednjih vrijednosti moguća su odstupanja od 1,5 % u oba smjera. Međutim, zbrajanjem najnižih prosječnih vrijednosti za svaku proizvodnu fazu dobije se vrijednost od 4,25 %.
- 28 Iz navedenih izvještaja stručnjaka slijedi da se faktor gubitaka od 4,7619 %, koji se primjenjuje paušalno pri oporezivanju uvezenog piva, ne može smatrati najnižom stopom gubitaka koju mogu postići najučinkovitije luksemburške pivovare.
- 29 U tim okolnostima, u nedostatku tuženikovih dokaza o suprotnom, valja smatrati dokazanim da pojedine luksemburške pivovare mogu postići nižu stopu gubitaka od 4,7619 %.
- 30 Iz gore navedenog slijedi da je u pogledu povrede članka 95. tužba osnovana.

*b) Članak 96.*

- 31 Što se tiče izvoza, Komisija tvrdi da će luksemburški pivar, ako gubitke smanji ispod paušalno utvrđenih prosječnih 10 %, dobiti povrat trošarine koji odgovara udjelu sladovine koja nije upotrijebljena za proizvodnju izvezenog piva, što je protivno članku 96. Ugovora. S tim u vezi Komisija napominje da Luksemburg ne samo što nije dokazao, a to mu je bila dužnost, da njegovi najučinkovitiji proizvođači ne dostižu

faktor gubitaka od 10 % ili manje, nego čak nije mogao dokazati ni da je ta vrijednost prosječni faktor gubitaka.

- 32 Tuženik navodi da Komisija nije dokazala kako je stopa od 10 % pretjerana. On smatra da nema činjeničnih dokaza na kojima bi se temeljila takva pretpostavka.
- 33 U skladu s drugim izvještajem prof. Narzissa, prosječna stopa gubitaka za pivo namijenjeno izvozu iznosi 7,95 % s varijacijskom maržom od 1,5 %. Ako se uzme u obzir najviša vrijednost, dobije se stopa gubitaka od 9,45 %.
- 34 Taj izvještaj pokazuje da stopa od 10 % nije apsolutna granica ispod koje nijedna luksemburška pivovara ne može smanjiti gubitke kada je riječ o pivu za izvoz.
- 35 Budući da tuženik nije predočio dokaze o suprotnom, valja smatrati dokazanim da je povrat za izvoz u pojedinim slučajevima viši od poreza koji se stvarno plaća za izvezeno pivo.
- 36 Kao što je Sud zaključio u presudi od 1. prosinca 1965., Komisija/Italija (C-45/64, Zb., str. 1057.), kada država članica primjenjuje paušalni sustav određivanja iznosa nacionalnih poreza za koje se može dobiti povrat pri izvozu u drugu državu članicu, na toj je državi članici da osigura da taj sustav u svim slučajevima bude unutar obveznih granica propisanih člankom 96.
- 37 Iz gore navedenog slijedi da je tužba osnovana i u pogledu povrede članka 96. Ugovora.
- 38 Stoga valja utvrditi da je Veliko Vojvodstvo Luksemburg, time što je u svrhu uvođenja trošarine na uvoz piva i povrata trošarine na izvoz za gubitke nastale u procesu proizvodnje od sladovine do finalnog proizvoda primijenilo stopu koja prekoračuje stopu pojedinih luksemburških pivovara, povrijedilo obveze koje ima na temelju članaka 95. i 96. Ugovora o EEZ-u.

#### **Troškovi**

- 39 Na temelju članka 69. stavka 2. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je snositi troškove. Budući da Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije uspjelo u svojem tužbenom zahtjevu, treba mu se naložiti snošenje troškova.

Slijedom navedenog,

SUD,

proglašava i presuđuje :

- 1. Veliko Vojvodstvo Luksemburg, time što je u svrhu uvođenja trošarine na uvoz piva i povrata trošarine na izvoz za gubitke nastale u procesu proizvodnje od sladovine do finalnog proizvoda primijenilo stopu koja prekoračuje stopu pojedinih luksemburških pivovara, povrijedilo je obveze koje ima na temelju članaka 95. i 96. Ugovora o EEZ-u.**

**2. Velikom Vojvodstvu Luksemburg nalaže se snošenje troškova.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 26. lipnja 1991.

[Potpisi]

---

\* Jezik postupka: francuski

RADNI PRIJEVOD