

**Zadeva C-711/20****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

31. december 2020

**Predložitevno sodišče:**

Nejvyšší správní soud (Češka republika)

**Datum predložitvene odločbe:**

16. december 2020

**Tožeča stranka:**

TanQuid Polska Sp. z o. o.

**Tožena stranka:**

Generální ředitelství cel (generalna carinska uprava)

**Predmet postopka v glavni stvari**

Predmet postopka v glavni stvari je kasacijska pritožba Generální ředitelství cel (generalna carinska uprava, v nadaljevanju: tožena stranka) zoper sodbo Krajský soud v Českých Budějovicích (regionalno sodišče v Čeških Budějovicah, v nadaljevanju: regionalno sodišče) z dne 12. septembra 2018 (v nadaljevanju: sodba regionalnega sodišča), s katero so bile odpravljene odločbe tožene stranke (v nadaljevanju: izpodbijane odločbe), v katerih je tožena stranka ugotovila, da je družba TanQuid Polska, Sp. z o. o. (v nadaljevanju: tožeča stranka) kot subjekt, ki upravlja s trošarinskim skladiščem, kršila režim odloga plačila trošarine (v nadaljevanju: zadevni režim) in tej družbi naložila plačilo trošarine.

**Vprašanje za predhodno odločanje**

*1. Ali gre za premik trošarinskih proizvodov v okviru režima odloga plačila trošarine v smislu člena 4(c) Direktive Sveta 92/12/EGS v položaju, v katerem je carinski urad države članice soglašal s premikom proizvodov v okviru režima odloga plačila trošarine iz trošarinskega skladišča do pooblaščenega*

*trošarinskega prejemnika s sedežem v drugi državi članici, ne da bi bili objektivno izpolnjeni pogoji za premik proizvodov v okviru režima odloga plačila trošarine, ker je bilo v poznejšem postopku izkazano, da pooblaščen trošarinski prejemnik zaradi goljufije tretje osebe ni vedel za premik proizvodov?*

*2. Ali se v primeru predložitve trošarinskega jamstva v smislu člena 15(3) Direktive Sveta 92/12/EGS, ki je bilo izdano za druge namene kot za premik proizvodov v okviru režima odloga plačila trošarine med davčnim skladiščem in pooblaščenim trošarinskim prejemnikom s sedežem v drugi državi članici, premik v okviru režima odloga plačila trošarine ne more pravilno začeti, če je bila predložitev jamstva navedena v spremnih dokumentih za premik proizvodov v okviru režima odloga plačila trošarine do pooblaščenega trošarinskega prejemnika in jo je potrdil carinski organ države članice?*

### **Navajane določbe prava Unije**

Člen 4(c), člen 6(1)(a), člen 13(a), člen 15(3) in (4) in člen 20(1) Direktive Sveta 92/12/EGS o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (v nadaljevanju: Direktiva).

### **Upoštevna nacionalna ureditev**

Členi 25, 26 in 28 zakon č. 353/2003 Sb., o spotrebnih danih (zakon št. 353/2003 o trošarinah, v nadaljevanju: zakon) določajo, da se lahko izbrani proizvodi v okviru zadevnega režima premikajo med državami članicami le skupaj s spremnim dokumentom, pri čemer gre za kršitev navedenega režima med drugim v primeru, če ti proizvodi v navedenem roku niso dobavljeni pooblaščenemu prejemniku.

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka**

- 1 Tožeča stranka je poljska gospodarska družba, ki na Poljskem upravlja s trošarinskim skladiščem, iz katerega so bila decembra 2009 in januarja 2010 mineralna olja (izbrani proizvodi) poslana pooblaščenemu prejemniku, češki družbi EKOL GAS PB, s.r.o. (v nadaljevanju: EKOL GAS).
- 2 Kot pa je razvidno iz dokazov, družba EKOL GAS nikoli ni trgovala s tožečo stranko in je zanikala, da bi imela kakršen koli stik s tožečo stranko. Družba EKOL GAS kot pooblaščen trošarinski prejemnik torej ni vedela, da ji bodo v okviru zadevnega režima dostavljeni proizvodi.
- 3 Pristojni češki carinski urad je ugotovil, da podatki v spremnih dokumentih z dne 5. januarja 2010 niso pravilni in da 38 spremnih dokumentov, ki jih je posredoval poljski carinski urad in ki so podlaga za pošiljko mineralnih olj iz trošarinskega skladišča tožeče stranke, ni bilo predloženih češkemu carinskemu uradu, kar je

pomenilo kršitev predpisov. Odtisi žigov češkega carinskega urada, s katerimi je bilo potrjenih 35 spremnih dokumentov, so bili ponarejeni. Odtisi žigov, uporabljenih za prevoz, niso ustrezali žigom družbe EKOL GAS.

- 4 Mineralna olja, poslana iz trošarinskega skladišča tožeče stranke, niso bila prejeta v navedenem roku in na kraju, ki bi ga določila družba EKOL GAS kot pooblaščen prejemnik, ampak so bila dostavljena neznanim osebam na ozemlju Češke republike, pri čemer je šlo za goljufijo tretjih oseb, ki so se brez vednosti družbe EKOL GAS predstavljale za predstavnike te družbe.
- 5 Po mnenju pristojnega češkega carinskega urada je zaradi tega, ker so bili izbrani proizvodi dostavljeni v Češko republiko in jih ni ustrezno prejel pooblaščen prejemnik, ki bi nato prijavil in plačal trošarino, tožeča stranka kršila zadevni režim, zaradi česar ji je bilo z odločbami o določitvi trošarinske obveznosti z dne 3. marca 2016 naloženo plačilo trošarine s skupnim znesku 10.207.850 CZK.
- 6 Tožeča stranka je zoper te odločbe o določitvi trošarinske obveznosti vložila pritožbo, ki jo je tožena stranka z izpodbijanimi odločbami zavrnila. Vendar so bile te odločbe s sodbo regionalnega sodišča odpravljene, zadeva pa je bila vrnjena v ponovno odločanje. Tožena stranka je zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo.

#### **Sodba regionalnega sodišča**

- 7 Po mnenju regionalnega sodišča bistveni pogoj za premik mineralnih olj v okviru zadevnega režima, v skladu s katerim mora biti premik opravljen med subjekti, določenimi v zakonu, ni bil izpolnjen. V imenu družbe EKOL GAS so brez njene vednosti nastopale tretje osebe, ki niso bile pooblaščen prejemnik, kar je enako položaju, v katerem prejemnik izbranih proizvodov, ki je naveden v spremnih dokumentih, nima potrebnega pooblastila. Položaj v tej zadevi, se razlikuje od položaja, v katerem gre za kršitev pogojev pri formalno in materialno pravilno začetem premiku mineralnih olj v okviru zadevnega režima (na primer nespoštovanje navedenega roka za premik izbranih proizvodov). Zato je treba položaj v tej zadevi šteti za sprostitvev v prosti promet v smislu zakona.
- 8 Regionalno sodišče je opozorilo na podobne ugotovitve poljskega carinskega urada, ki je v odločbi z dne 26. oktobra 2015 v zvezi z dobavami mineralnega olja plačilo trošarine namesto tožeči stranki naložil družbi BM Reflex, Sp. z o. o. (v nadaljevanju: BM Reflex), kot lastnici proizvodov, ki so bili predmet premika. Poljski carinski urad meni, da pogoji za premik v okviru zadevnega režima niso bili izpolnjeni, (i) ker spremni dokumenti niso izkazovali dejanskega poteka transakcije in (ii) ker se je zavarovalno jamstvo, ki ga je družba J&S ENERGY S.A (v nadaljevanju: J&S ENERGY) predložila kot trošarinsko jamstvo, nanašalo le na premik med trošarinskimi skladišči, zaradi česar se trošarinsko jamstvo ni nanašalo na dostave. Po mnenju tega urada zavezanec za plačilo trošarine torej ni tožeča stranka, ampak družba BM Reflex.

**Bistvene trditve strank v sporu**

- 9 Tožeča stranka trdi, da formalni pogoji za začetek premika v okviru zadevnega režima niso bili izpolnjeni, ker ni mogoče ugotoviti, da so bili izbrani proizvodi namenjeni prejemniku, ki je naveden v dokumentih, ki morajo biti ne le formalno pravilni, ampak tudi v skladu z dejanskim stanjem. V tem primeru ni bilo tako, saj druga stranka, to je pooblaščen prejemnik, objektivno ni obstajala. Kot prejemniki so nastopale fizične osebe, ki so delovale nepošteno, ki niso imele pooblastila za prejem izbranih proizvodov in ki so od samega začetka premika delovale z namenom, da bi navedene dokumente opremile s ponarejenimi žigi. Poleg tega ni bilo predloženo trošarinsko jamstvo, ki je formalni pogoj za začetek premika v okviru zadevnega režima. Ta položaj je torej treba šteti za premik izbranih proizvodov, ki je bilo sproščeno v prosti promet v drugi državi članici.
- 10 Tožena stranka se ne strinja z ugotovitvijo, da so bili izbrani proizvodi poslani in dostavljeni v Češko republiko tako, da bi šlo za prosti promet. Za začetek premika izbranih proizvodov v okviru zadevnega režima ni potrebno niti soglasje niti potrditev pooblaščenega prejemnika. Soglasje v obliki pečata in podpisa pooblaščen osebe se zahteva šele za pravilno dokončanje premika v okviru zadevnega režima, kar je tudi razlog za nastanek objektivne odgovornosti pošiljatelja izbranih proizvodov za kršitev tega režima.
- 11 Carinski organi ne preverjajo točnosti, ampak le, ali so vse postavke spremnega dokumenta izpolnjene in ali imata trošarinsko skladišče pošiljatelja in pooblaščen prejemnik veljavna dovoljenja. Če je to tako in je bilo trošarinsko zavarovanje izdano v skladu z zakonom, carinski organi izdajo soglasje za začetek takega premika. Kadar je za prejemnika imenovan subjekt, ki ima veljavno dovoljenje, se premik začne ne glede na to, ali je pošiljatelj ta subjekt navedel pomotoma ali namenoma, in ne glede na to, ali prejemnik ve za ta premik ali ne.
- 12 Če se blago izključi iz zadevnega režima v skladu s členom 15(4) Direktive – tudi če kasnejša potrditev dokumenta pomeni goljufijo – nosi posledice ugotovljene izključitve pošiljajoče trošarinsko skladišče, ki je zavezano, da pred začetkom premika izda zavarovanje za primer nastanka takega položaja, saj je ves čas premika odgovorno za dostavo izbranih proizvodov, vse dokler ga pravilno ne prejme pooblaščen prejemnik, naveden v spremnih dokumentih.

**Analiza vprašanj za predhodno odločanje**

- 13 Predložitveno sodišče na splošno opozarja na cilj Direktive, da se prepreči dvojno obdavčenje in da se ne ovira prostega pretoka na območju Unije, in napotuje na sodno prakso Unije, v skladu s katero je treba blago obdavčiti v kraju, v katerem je prišlo do njegove končne potrošnje, obveznost plačila trošarine pa mora biti

enaka v vseh državah članicah, da se zagotovita vzpostavitev in delovanje notranjega trga.<sup>1</sup>

- 14 Če v obravnavanem primeru pogoji za začetek premika v okviru zadevnega režima ne bi bili izpolnjeni, bi bili proizvodi v trenutku, ko bi dejansko zapustili skladišče, sproščeni v porabo na kraju, kjer je to skladišče,<sup>2</sup> in bi morala biti torej trošarina plačana na Poljskem. Če to ne bi bilo tako, bi se postopek premika med državami članicami začel in imetnik trošarinskega skladišča bi v primeru kasnejše ugotovitve kršitve tega režima plačal trošarino v Češki republiki.
- 15 Ker v postopku premika izbranih proizvodov v okviru zadevnega režima obstaja povišana nevarnost izmika nadzoru proračunskih organov, je treba za uporabo tega režima izpolniti tri pogoje: (i) premik se mora izvesti med pooblaščenimi subjekti (imetnik trošarinskega skladišča in pooblaščen trošarinski prejemnik), (ii) proizvodi se morajo premikati skupaj s spremnim dokumentom (glej uvodne izjave Direktive) in (iii) nujna je zagotovitev jamstva v skladu s členom 13(a) Direktive.
- 16 V tej zadevi je imetnik trošarinskega skladišča imel dovoljenje za upravljanje trošarinskega skladišča in je sam določil pogoje premika, pri čemer je kot prejemnika navedel družbo EKOL GAS, to je pooblaščenega trošarinskega prejemnika. Predložitveno sodišče meni, da premik začne imetnik trošarinskega skladišča, saj on izpolni del A spremnega dokumenta.
- 17 V skladu s sodbo Sodišča z dne 2. julija 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398), imetnik trošarinskega skladišča za vsako kršitev, storjeno pri premiku v okviru zadevnega režima, objektivno odgovarja v kraju, kjer je prišlo do kršitve režima ali nepravilnosti. Odgovornost preneha šele, ko se z dokazili izkaže, da je pooblaščen trošarinski prejemnik prevzel pošiljko proizvodov (člen 15(4) Direktive). Ta nato izpolni del C spremnega dokumenta, v katerem sta potrebna podpis in pečat. Prejemnik je torej v transakcijo vključen šele čisto na koncu, kar potrjuje tudi člen 19(2) Direktive. Pri začetku premika mu ni treba sodelovati.
- 18 Carinski organi preverijo, ali se premik izvaja med pooblaščenimi subjekti in ali je bila predloženo trošarinsko jamstvo, oziroma preizkusijo zgolj izpolnjevanje formalnih pogojev, s čimer se na imetnika trošarinskega skladišča prenese odgovornost, da preveri, ali je pooblaščen trošarinski prejemnik dejansko prejel blago.<sup>3</sup> Nato izdajo soglasje za začetek premika. Zadevni režim tako omogoča

<sup>1</sup> Sodbi Sodišča z dne 30. maja 2013, *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, točki 22 in 23, in z dne 18. decembra 2007, *Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, točka 22.

<sup>2</sup> Glej člen 6(1)(a) v povezavi s členom 4(c) Direktive.

<sup>3</sup> Sodišče je razsodilo, da je od davčnega zavezanca mogoče načeloma zahtevati, da se prepriča, da transakcija, v kateri je udeležen, ne vodi do njegovega sodelovanja pri davčni utaji (sodba z

nadzor uvoza trošarinskih proizvodov, ne da bi se pri tem vzpostavljale ovire v obliki vsebinskega preverjanja dokumentov s strani carinskih organov, kar je v skladu s ciljem Direktive.

- 19 To, da carinski organi pravilnost podatkov preverjajo le formalno, naj bi izhajalo tudi iz novejše zakonodaje Unije<sup>4</sup> in poljskega prava<sup>5</sup>. Na začetek premika v okviru režima odloga plačila davka ne more vplivati poznejša ugotovitev, da so se tretje osebe pretvarjale za predstavnike pooblaščenega trošarinskega prejemnika. Sprostitev v domačo porabo je torej mogoča le, če niso bili izpolnjeni pogoji za začetek premika, med katere pa ni mogoče šteti soglasja pooblaščenega trošarinskega prejemnika.
- 20 V sodni praksi Sodišča doslej v zvezi s tem še niso bile obravnavane goljufije, ki bi se nanašale na zadevni režim. Obstaja neka podobnost z zadevo, v kateri je bila izdana sodba z dne 12. decembra 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751. V tej zadevi so bili ponarejeni žigi carinskih organov, ki so potrjevali, da je blago že na začetku premika zapustilo ozemlje Unije. V zadevi tožeče stranke pa so bili ponarejeni šele žigi pooblaščenega trošarinskega prejemnika in to šele v trenutku, ko bi se moral premik blaga končati. Poleg tega v omenjeni zadevi ni obstajal konkretni pooblaščen trošarinski prejemnik in tudi ne imetnik trošarinskega skladišča v drugi državi članici, ki bi mu bilo treba blago dostaviti. Šlo je le za prevoz proizvodov, namenjenih izvozu v države zunaj EU, čez eno ali več držav članic. Tudi jedro spora, in sicer vprašanja v zvezi s pravico do obrambe, je bilo drugačno.
- 21 Nadaljnje vprašanje, ki ga obravnava predložitveno sodišče, se nanaša na naravo in namen jamstva<sup>6</sup>, ki je bilo dano za zavarovanje plačila trošarine. Jamstvo je dala poljska družba J&S ENERGY. Iz spisa izhaja, da je bilo to jamstvo predloženo za zavarovanje premika izbranih proizvodov v okviru zadevnega režima iz trošarinskega skladišča, s katerim je upravljala tožeča stranka, do družbe EKOL GAS. Vendar je tožeča stranka ta namen jamstva izpodbijala s trditvijo, da ni bilo predloženo zavarovanje premika izbranih proizvodov v okviru zadevnega režima, ki bi bilo v skladu s členom 15(3) Direktive, ker se je predloženo jamstvo nanašalo le na prevoz med trošarinskimi skladišči, ne pa tudi na prevoz do pooblaščenega trošarinskega prejemnika.
- 22 Jamstvo za plačilo trošarine velja v vseh državah članicah Unije, v katerih se proizvodi premikajo (glej člen 15(3) Direktive). Zato po mnenju predložitvenega

dne 21. februarja 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, UE:C:2008:105, točka 24), in ta zaključek uporabilo v zvezi s trošarino in direktivo v zgoraj navedeni zadevi C-81/15.

<sup>4</sup> Glej člen 20 Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. novembra 2008.

<sup>5</sup> Člena 41 in 41a zakona o trošarinah z dne 6. decembra 2008 (Dz. U. 2009, št. 3, pozicija 11).

<sup>6</sup> Glej uvodno izjavo 19 zgoraj navedene Direktive 2008/118.

sodišča carinski organi druge države članice ne morejo preizkusiti namena zavarovanja in tudi ne pravilnosti podatkov, vsebovanih v spremnih dokumentih.

- 23 Poljski carinski organi so na podlagi podatkov, vsebovanih v spremnih dokumentih, in v tej zadevi pridobljenega jamstva dovolili premik proizvodov v okviru zadevnega režima do pooblaščenega trošarinskega prejemnika, s čimer so potrdili, da so bili vsi zgoraj navedeni pogoji za uporabo zadevnega režima izpolnjeni. Na tem je temeljilo prepričanje tožeče stranke in čeških carinskih organov, da je bilo jamstvo plačano in da so bili pogoji za uporabo zadevnega režima izpolnjeni. Poljski carinski organi pa so v poznejši fazi postopka (po sodnem nadzoru s strani poljskih upravnih sodišč) davčni postopek v zvezi z izračunom trošarine ustavili, ker po njihovem mnenju pogoji za uporabo zadevnega režima niso bili izpolnjeni, med drugim zaradi tega, ker ni bilo izdano jamstvo za zavarovanje prevoza proizvodov do pooblaščenega trošarinskega prejemnika.
- 24 Ko pa je bilo blago na ozemlju Češke republike, je bilo jamstvo že vplačano, nacionalni carinski organi pa so na podlagi načela pravne varnosti in zaupanja v pravičen potek postopka poljskih carinskih organov šteli, da je pravilno. Poljski carinski organi so torej ustvarili položaj, ki ga niti Direktiva niti zakon ne določata. Po mnenju predložitvenega sodišča bi dopustitev takega postopanja poljskih carinskih organov in obremenitev strank postopka v glavni stvari z njegovimi posledicami kršilo načelo pravne države. Če češki carinski organi zaradi nepravilno izstavljenega jamstva premika v okviru zadevnega režima ne bi priznavali kot pravilno začetega, bi bilo to v nasprotju s cilji Direktive in v nasprotju z načeloma lojalnega sodelovanja in pravne varnosti iz prava Unije.
- 25 Zato v zvezi s postavljenima vprašanjema niso izpolnjeni v sodni praksi določeni pogoji za to, da se Sodišču ne predloži predloga za sprejetje predhodne odločbe.