

Zadeva C-348/24**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

9. maj 2024

Predložitveno sodišče:

Tribunal Supremo – senat za upravne spore (Španija)

Datum predložitvene odločbe:

12. april 2024

Pritožnica:

Compañía de Distribución Integral Logista, S. A.

Nasprotna stranka v pritožbenem postopku:

Administración General del Estado

Predmet postopka v glavni stvari

Kasacijska pritožba v sporu med distribucijskim podjetjem in Administración General del Estado (splošna državna uprava, Španija) – Odločbe o odmeri dajatev, ki jih je izdala Agencia Estatal de la Administración Tributaria (državna agencija za davčno upravo, Španija, v nadaljevanju: davčna uprava) – Zapisniki o nestrinjanju – Carinska vrednost blaga, danega v postopek carinskega skladiščenja – Izguba tarifnih preferencialov, ki se uporabljajo pri sprostitev v prosti promet – Prepozna predložitev potrdila o poreklu blaga

Predmet in pravna podlaga predložitve

Predlog za sprejetje predhodne odločbe glede razlage – Člen 267 PDEU – Določitev carinske vrednosti uvoženega blaga, danega v postopek carinskega skladiščenja – Trenutek, ki ga je treba upoštevati pri tem vrednotenju – Uredba

(EGS) št. 2913/92 – Členi 29(1), 76(1)(c), 112(3) in 214 Uredba (EGS) št. 2454/93 – Zaporedne prodaje – Člen 147 – Veljavnost dokazil o poreklu blaga, za katerega se uporabljajo nekateri posebni postopki – Členi 97k(5), 97n, 97t(7) in 118 – Prekoračitev roka dveh let od datuma, ko so bila ta dokazila izdana ali pripravljena, če so bile v tem obdobju opravljene delne sprostitev blaga

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je mogoče člen 29 CZS v zvezi s carinsko vrednostjo razlagati tako, da določa le metodo za določitev carinske vrednosti – to je transakcijske vrednosti, brez poseganja v morebitne popravke navzgor ali navzdol –, ne določa pa trenutka, v katerem je treba to vrednotenje opraviti?
2. Ali je treba člen 29 CZS v povezavi s členoma 112(3) CZS in 214 CZS ob upoštevanju sodne prakse Sodišča, da se za namene člena 29 CZS uporabi metoda določitve carinske vrednosti blaga na podlagi njegove transakcijske vrednosti, če je bilo blago prodano za izvoz v Evropsko unijo, razlagati tako, da dajanje blaga v carinsko skladišče po poenostavljenem postopku iz člena 76(1)(c) CZS pomeni, da je bilo blago prodano z namenom izvoza v Evropsko unijo, oziroma omogoča tako predpostavko? Ali je za odgovor na prejšnje vprašanje pomembno, da je bilo blago po opravljenem prenosu sproščeno v prosti promet, ko je bilo v carinskem skladišču?
3. Če je odgovor na vprašani iz prejšnje točke nikalen, ali je mogoče člene 29 CZS, 112(3) CZS in 214 CZS ob upoštevanju dejstva, da *postopek carinskega skladiščenja* kot odložni postopek ne vpliva na nastanka carinskega dolga, saj ta nastane v trenutku sprostitev blaga v prosti promet, vseeno razlagati tako, da je časovno izhodišče za določitev carinske vrednosti trenutek dajanja blaga v postopek carinskega skladiščenja? Ali pa je treba te določbe nujno razlagati tako, da je treba to vrednost izračunati v trenutku sprostitev blaga v prosti promet, torej v trenutku nastanka carinskega dolga, tudi če je bilo blago pred tem dano v carinsko skladišče?
4. Ali je v primeru postopka zaporednih prodaj člen 147 določb za izvajanje CZS mogoče razlagati tako, da je mogoče že samo na podlagi dajanja blaga v carinsko skladišče predpostavljati, da je bila prodaja pred zadnjo prodajo, na podlagi katere je bilo blago vneseno na carinsko območje, opravljena z namenom izvoza v Evropsko unijo?
5. Ali je treba člena 118 in 97k določb za izvajanje CZS v zvezi s potrdili o poreklu razlagati tako, da predložitev dokazila o sprostivi blaga v prosti promet po poteku dveletnega roka povzroči izgubo tarifnih ugodnosti zaradi preferencialnega porekla, čeprav je bilo potrdilo o poreklu, na podlagi katerega se je zahteval tarifni preferencial, uporabljeno pri prejšnjih delnih sprostivah uvoženega blaga v promet, ki so bile izvedene v zgoraj navedenem dveletnem roku?

Navedene določbe prava Unije

Uredba Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (v nadaljevanju: CZS), členi 29, 76(1)(c), 84, 98, 201, 112(3) in 214.

Uredba Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti, členi 95, 97k, 97n, 97t in 118 ter člen 147, kakor je bil spremenjen z Uredbo Komisije (ES) št. 1762/1995 z dne 19. julija 1995 (v nadaljevanju: določbe za izvajanje CZS).

Uredba (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. oktobra 2013 o carinskem zakoniku Unije (v nadaljevanju: CZU), člen 70.

Izvedbena uredba Komisije (EU) 2015/2447 z dne 24. novembra 2015 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta o carinskem zakoniku Unije, člena 128 in 347.

Application in the European Union of the Provisions Concerning the Validity of Proofs of Origin concerning Goods Placed Under Some special Procedures – European Union Guidelines (smernice Evropske unije za uporabo določb o veljavnosti dokazil o poreklu za blago, dano v nekatere posebne postopke, v Evropski uniji)

Zbirka besedil o carinski vrednosti, ki jo je sestavil Odbor za carinski zakonik (oddelek za carinsko vrednotenje) (TAXUD/800/2002), pojasnilo št. 7.

Pojasnjevalna opomba 1.1 Tehničnega odbora za carinsko vrednotenje.

Sodba Sodišča z dne 12. decembra 2013, Christodoulou in drugi (C-116/12, EU:C:2013:825, točka 40).

Sodbe Sodišča z dne 16. novembra 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, točka 30); z dne 20. decembra 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, točka 24), in z dne 20. junija 2019, Oribalt Rîga (C-1/18, EU:C:2019:519, točka 22).

Sodba Sodišča Evropske unije z dne 9. novembra 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839).

Sodbi z dne 6. junija 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, točka 11), in z dne 28. februarja 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, točka 28).

Navedene določbe nacionalnega prava

Sodba senata za upravne spore pri Audiencia Nacional (osrednje sodišče, Španija) z dne 25. septembra 2017 (pritožba 520/2016, ES:AN:2017:3708).

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Družba Corporación Habanos (v nadaljevanju: CH) je prodala cigare družbi Altadis (prvi prenos) in je bila odgovorna za prevoz izdelka s Kube do carinskega skladišča v Agoncillo (La Rioja, Španija), kamor je distribucijska družba Logista blago vnesla kot prejemnica.
- 2 Cigare kubanskega porekla, skladiščene v carinskem skladišču Agoncillo in dane v postopek carinskega skladiščenja, so imele različne namembne kraje. Družba Altadis je del tega blaga prodala družbi Logista, ta pa je del prodala v Ceuto in Melillo, to je na območji, ki nista del carinskega območja Unije, del pa prodajalcem tobačnih izdelkov. Kar zadeva del, prodan prodajalcem tobačnih izdelkov (ki je predmet postopka), ga je družba Logista vnesla v carinsko skladišče kot prejemnica, družba Altadis pa je ohranila lastništvo, dokler se ni družba Logista s prodajalci tobačnih izdelkov dogovorila o prodaji blaga, takrat pa je družba Altadis prenesla lastništvo na družbo Logista (drugi prenos), zadnjenavedena pa je sprostila blago v prosti promet za prodajo in poznejšo dobavo prodajalcem tobačnih izdelkov.
- 3 Davčna uprava je v zvezi z družbo Logista izdala vrsto zapisnikov o nestrinjanju, kar zadeva popravke v zvezi s postavkami Tarifa Exterior-Comunidad za davčna leta od 2012 do 2015, in sicer na podlagi dveh ločenih očitkov.
- 4 Po eni strani je popravek temeljil na dejstvu, da carinska vrednost, ki je bila prijavljena in ki je ustrezala prodaji kubanskih cigar družbe CH družbi Altadis, ni izpolnjevala pogojev, določenih za uporabo sistema zaporednih prodaj iz člena 147 določb o izvajanju CZS. Davčna uprava je menila, da prva prodaja (prodaja s strani družbe CH družbi Altadis), opravljena pred oddajo blaga v carinsko skladišče, ni bila sklenjena za izvoz na carinsko območje Unije, zato je menila, da je treba kot carinsko vrednost upoštevati vrednost, ki ustreza prodaji, s katero je bilo blago dejansko uvoženo v Evropsko unijo, to pa je prodaja s strani družbe Altadis družbi pritožnici Logista.
- 5 Drugi razlog za popravek je bila ugotovitev davčne uprave, da uvoženo blago (tobačni izdelki) s Kube ne more biti upravičeno do tarifnih preferencialov, ki se uporabljajo ob sprostitvi v prosti promet, saj sta od izdaje potrdila o poreklu že minili dve leti.
- 6 Odločbe o odmeri dajatev iz naslova „Tarifa Exterior Comunidad“, s katerimi so bili v vseh točkah potrjeni predlogi davčne uprave, so bile izdane 16. in 19. januarja 2015 (davčno leto 2012), 19. junija 2015 (davčno leto 2013), 30. novembra 2016 (davčno leto 2014) in 4. januarja 2018 (davčno leto 2015).
- 7 Zoper odločbe o odmeri dajatev so bile vložene pritožbe pri Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve, Španija), ki je z odločbo z dne 25. oktobra 2018 zavrnila pritožbene razloge zoper popravek iz naslova Tarifa Exterior Comunidad.

- 8 Družba Logista je zoper odločbo Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve) vložila upravno tožbo pri senatu za upravne spore Audiencia Nacional (osrednje sodišče), ki je bila zavržena s sodbo z dne 9. junija 2021; zoper to sodbo je vložila kasacijsko pritožbo, o kateri odloča senat za upravne spore Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija), ki je predložitveno sodišče.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 9 Družba Logista v zvezi s trenutkom vrednotenja blaga in vprašanjem, ali je treba v primeru, da je blago v carinskem skladišču, dokazati, da je bil namen prodaje izvoz blaga na carinsko območje Unije, ali ne, trdi:
- (i) da mora biti carinska vrednost, ki jo je treba upoštevati ob sprostitvi v prosti promet, tista, ki je ustrezala blagu v trenutku, ko je bilo dano v postopek carinskega skladiščenja, z drugimi besedami vrednost, zabeležena ob prvem prenosu, to je ob prodaji, opravljeni med družbama CH in Altadis, ki je bila edina do tedaj izvedena transakcija. To ugotovitev utemeljuje s členom 112 CZS, v skladu s katerim je treba vrednost blaga določiti ob njegovem vnosu v carinsko skladišče, tudi če carinski dolg nastane pozneje, to je ob sprostitvi v prosti promet;
 - (ii) da se za primer vnosa blaga v carinsko skladišče na carinskem območju Unije, za katerega se uporablja poenostavljeni postopek na podlagi člena 76(1)(c) CZS, uporablja navedeni člen 112, ki kot posebno pravilo nadomesti člen 29 CZS;
 - (iii) da je na podlagi zgornje razlage mogoče sklepati, da poznejši namembni kraj blaga ni pomemben, saj se že na podlagi samega vnosa blaga v carinsko skladišče šteje, da je bilo blago prodano za izvoz na carinsko območje Unije. To naj bi izhajalo iz člena 147 Uredbe (EGS) št. 2454/93 in točke 3.1 pojasnila št. 7 Odbora za carinski zakonik (oddelek za carinsko vrednotenje) (TAXUD/800/2002);
 - (iv) da torej razprava o tem, ali je bila prodaja družbe CH družbi Altadis sklenjena z namenom izvoza na carinsko območje Unije ali ne, ni pomembna, saj je bila v času vrednotenja opravljena le transakcija med družbama CH in Altadis, zato ni treba uporabiti postopka zaporednih prodaj iz člena 147 določb o izvajanju CZS;
 - (v) podredno, da je treba v primeru, da se uporabi navedeni člen 147 določb o izvajanju CZS, ker se šteje, da je treba carinsko vrednost določiti ob upoštevanju trenutka sprostitve blaga v prosti promet in ne trenutka vnosa blaga v carinsko skladišče, in da sta torej obstajali dve transakciji (prva med družbama CH in Altadis ter druga med družbama Altadis in Logista), upoštevati transakcijo med družbama CH in Altadis, saj je družba Logista gospodarski subjekt z izključnimi pravicami za distribucijo cigar na evropskem trgu, ter ceno, določeno s prvo prodajo med družbama CH in Altadis, saj je to cena za izvoz na carinsko območje Unije.

- 10 Državna uprava pa v bistvu navaja:
- (i) da člen 29 CZS določa le metodo za določitev carinske vrednosti – transakcijske vrednosti –, ne določa pa trenutka, v katerem je treba to vrednotenje opraviti;
 - (ii) da se, kar zadeva metodo določanja carinske vrednosti, za uporabo metode, ki temelji na transakcijski vrednosti, zahteva obstoj prodaje za izvoz, kar pa pri prvi transakciji (med družbama CH in Altadis) ni bilo ugotovljeno. V ta namen se sklicuje na člen 147 določb za izvajanje CZS;
 - (iii) da dejstvo, da je blago dano v carinsko skladišče na ozemlju Unije, ne pomeni, da je namenjeno za izvoz na carinsko območje Unije, in da ni vse blago, ki ga družba CH proda družbi Altadis, namenjeno za izvoz na to območje.
- 11 Kar zadeva dokazila o poreklu blaga, družba Logista razlaga člene 95, 97 in 118 določb za izvajanje CZS v smislu, da ta pravila ne zahtevajo, da se vse blago iz iste kvote in istega porekla sprost v prosti promet v dveh letih po izdaji potrdil o poreklu, v katerih je zajeto, temveč da je obveznost izpolnjena, če so bile v tem dveletnem obdobju opravljene delne sprostitev blaga. Državna uprava pa trdi, da je vsaka delna sprostitev blaga v okviru določene kvote samostojna in mora zato vsako spremljati posebno potrdilo.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 12 Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) potrebuje razlago nekaterih določb CZS in določb za izvajanje CZS, da bi lahko odločilo o skladnosti odločb o odmeri dajatev iz naslova Tarifa Exterior s pravom.
- 13 Temeljno vprašanje je po eni strani pojasniti, kako je treba določiti carinsko vrednost uvoznega blaga, danega v postopek carinskega skladiščenja in nato sproščenega v prosti promet po poenostavljenem postopku hišnega carinjenja, določenem v členu 76 CZS. Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) dvomi zlasti o sistematični razlagi členov 29(1), 76(1)(c), 112(3) in 214 CZS ter člena 147 določb za izvajanje CZS.
- 14 Po drugi strani je treba pojasniti veljavnost dokazil o poreklu blaga, za katero veljajo nekateri posebni postopki, po preteku dveletnega obdobja od datuma izdaje ali priprave teh dokazil, če so bile v tem obdobju opravljene delne sprostitev blaga. Zato so dvomi Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) usmerjeni v razlago členov 97k(5), 97n, 97t(7) in 118 določb za izvajanje CZS v povezavi s členom 108(1) CZS in Application of the Provisions Concerning the Validity of Proofs of Origin concerning Goods Placed Under Some Special Procedures European Union Guidelines (smernice Evropske unije za uporabo določb o veljavnosti dokazil o poreklu za blago, dano v nekatere posebne postopke, v Evropski uniji).

- 15 Prvič, v zvezi z določitvijo carinske vrednosti se postavljajo nekatera vprašanja, ki so navedena v nadaljevanju. Člen 29 CZS določa, da je carinska vrednost transakcijska vrednost *ob prodaji blaga za izvoz na carinsko območje Skupnosti*, zaradi česar se postavlja vprašanje, ali je namen člena 29 CZS le določiti način določanja carinske vrednosti – transakcijske vrednosti – ali pa se nanaša tudi na trenutek, ki se upošteva pri tem vrednotenju.
- 16 V zvezi s tem je Tehnični odbor za carinsko vrednotenje v pojasnjevalni opombi 1.1 navedel, da se navedba iz člena 29 CZS „ob prodaji za izvoz“ ne sme razlagati „kot navedba trenutka, ki ga je treba upoštevati pri določanju veljavnosti cene“, temveč le kot navedba, da je za namene vrednotenja upoštevana cena, dogovorjena pri prodaji za izvoz. Vendar se glede na to, da je bilo v obravnavanem postopku blago dano v carinsko skladišče in torej v odložni postopek, postavlja vprašanje, ali se metoda določitve carinske vrednosti iz člena 29, ki temelji na transakcijski vrednosti blaga, uporablja le v primerih, ko je bilo blago prodano za izvoz v Unijo.
- 17 Poleg tega trditve pritožnice v zvezi z razlago členov 112(3) CZS in 214 CZS v povezavi s členom 29 CZS vzbujajo dvom o tem, ali ni treba carinske vrednosti blaga, danega v carinsko skladišče, izračunati v trenutku, ko je dano v postopek carinskega skladiščenja, in ne ob sprostitvi v prosti promet.
- 18 Če bi se štelo, da je treba pri določitvi carinske vrednosti upoštevati trenutek sprostitve v prosti promet, se pojavi dvom o morebitnem vplivu, ki ga ima postopek zaporednih prodaj iz člena 147 določb za izvajanje CZS na določitev carinske vrednosti, zlasti na vprašanje, ali je nujno, da je bila prejšnja prodaja – ki jo je treba upoštevati pri določitvi carinske vrednosti – opravljena za izvoz; in če je nujno, da se ta prodaja opravi za izvoz, ali se predpostavlja, da je ta pogoj izpolnjen, ko je blago uskladiščeno.
- 19 Po mnenju Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) sodna praksa Sodišča ne omogoča očitne presoje teh vprašanj. V sodbi Sodišča z dne 9. novembra 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), je bil razložen člen 29 CZS, v točki 27 pa je bilo navedeno, da mora transakcijska vrednost ustrezati ceni izvoza v Unijo. Tako je treba ob prodaji izkazati, da bo blago s poreklom iz tretje države napoteno na carinsko območje Unije (glej tudi sodbi z dne 6. junija 1990, Unifert (v nadaljevanju: sodba Unifert), C-11/89, EU:C:1990:237, točka 11, in z dne 28. februarja 2008, Carboni e derivati (v nadaljevanju: sodba Carboni), C-263/06, EU:C:2008:128, točka 28); za carinsko vrednotenje iz člena 29 CZS pa se lahko uporabi le cena, ki se nanaša na blago, namenjeno na ozemlje Unije (točka 28), saj bi bilo v nasprotju s ciljem ureditve Unije o carinskem vrednotenju, če bi se prodajna cena za izvoz v tretjo državo priznala kot transakcijska vrednost v smislu člena 29 CZS (točka 29).
- 20 Vendar iz sodbe Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237) ni mogoče izpeljati splošnih meril za presojo, kdaj je bila prodaja opravljena z namenom izvoza v Unijo. Poleg tega je bilo v tej sodbi poudarjeno, da je treba dejstvo, da je blago, ki je bilo

predmet prodaje, prijavljeno za sprostitev v prosti promet v Skupnosti, šteti za zadosten podatek, da je bilo prodano za izvoz na carinsko območje Skupnosti (točka 13), kar je prav tako okoliščina, ki jo ureja člen 147(1) določb za izvajanje CZS in ki bi se lahko glede na okoliščine primera uporabljala v obravnavani zadevi.

- 21 Po drugi strani v sodbi Carboni (C-263/06, EU:C:2008:128), čeprav je v njej ponovno poudarjeno, da je treba za namene člena 29(1) CZS ob prodaji dokazati, da je blago s poreklom iz tretje države namenjeno vnosu na carinsko območje Unije, vprašanje carinske vrednosti in vprašanje carinskega skladiščenja nista bili obravnavani.
- 22 Za namene razlage člena 147 določb za izvajanje CZS velja navesti tudi, da se člen 128 Izvedbene uredbe (EU) 2015/2447, ki se uporablja od 1. maja 2016, ne sklicuje več na morebitno predhodno prodajo, temveč na to, da je treba vrednost določiti na podlagi prodaje. Vendar člen 347 Delegirane uredbe (EU) 2015/2447 vsebuje prehodno določbo, v skladu s katero je mogoče do 31. decembra 2017 vrednost določiti na podlagi predhodne prodaje, če obstaja predhodno sklenjena pogodba. V okviru časovne uporabe člena 147 določb o izvajanju CZS bi bilo torej treba preučiti, ali lahko uvoznik (ki sprosti blago v prosti promet) na podlagi navedene sodbe Sodišča Unifert (zlasti točke 21) pri zaporednih prodajah blaga za določitev transakcijske vrednosti izbere katero koli dejansko plačano ceno ali ceno, ki jo je treba plačati.
- 23 Drugič, glede veljavnosti dokazil o poreklu je uvoz nekaterih izdelkov, med njimi tobačnih, predmet carinskih dajatev, ki jih je treba odmeriti ob njihovi sprostitvi v prosti promet na carinskem območju Unije.
- 24 Kadar izdelki izvirajo iz nekaterih držav, katerih izvozu se želi dati prednost, je predvidena uporaba nekaterih tarifnih ugodnosti, carinski organi pa kot dokazilo, da je blago dejansko takega preferencialnega porekla, zahtevajo, da se potrdilo o poreklu predloži v določenem roku.
- 25 V zvezi s tem pritožnica v nasprotju s stališčem državne uprave, ki meni, da predložitev tega potrdila po poteku dveletnega roka pomeni izgubo tarifnih ugodnosti na podlagi preferencialnega porekla, trdi, da če je bilo v tem dveletnem obdobju blago delno sproščeno v prosti promet, do take izgube ne pride.
- 26 Zaradi različne razlage strank in obstoja precedensa, ki ga je Administración aduanera (carinska uprava) priznala, iz sodbe senata za upravne spore Audiencia Nacional (osrednje sodišče) z dne 25. septembra 2017, zadeva 520/2016 (ES:AN:2017:3708), je mogoče razumno dvomiti o izgubi tarifnih preferencialov zaradi predložitve navedenih potrdil o poreklu po poteku dveletnega roka, čeprav so se v tem obdobju ta potrdila uporabljala za delne sprostitve blaga, ki spada v isto kvoto.