

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 29. aprila 2010*

V zadevi C-230/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Østre Landsret (Danska) z odločbo z dne 20. maja 2008, ki je prispela na Sodišče 28. maja 2008, v postopku

Dansk Transport og Logistik

proti

Skatteministeriet,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik drugega senata v funkciji predsednika tretjega senata, A. Rosas, U. Lõhmus (poročevalec), A. Ó Caoimh in A. Arabadžiev, sodniki,

* Jezik postopka: danščina.

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. maja 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Dansk Transport og Logistik C. Alsøe, odvetnik,
- za dansko vlado R. Holdgaard, zastopnik, skupaj s P. Bieringom, odvetnikom,
- za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj z G. Albenziom, avvocato dello Stato,
- za nizozemsko vlado C. Wissels in M. de Grave, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti S. Schønberg in L. Bouyon, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi
3. septembra 2009

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago določb Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL L 302, str. 1), kakor je bila spremenjena z Uredbo (ES) št. 955/1999 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. aprila 1999 (UL L 119, str. 1, v nadaljevanju: carinski zakonik), Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe št. 2913/92 (UL L 253, str. 1), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 1662/1999 z dne 28. julija 1999 (UL L 197, str. 25, v nadaljevanju: izvedbena uredba), Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL L 76, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 96/99/ES z dne 30. decembra 1996 (UL 1997, L 8, str. 12, v nadaljevanju: Direktiva o trošarini) in Šeste direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 1999/85/ES z dne 22. oktobra 1999 (UL L 277, str. 34, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- ² Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Dansk Transport og Logistik (v nadaljevanju: DTL) in Skatteministeriet (dansko ministrstvo za davke in trošarine) zaradi obračuna carin, trošarine in davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki so jih zahtevali carinski in davčni organi za cigarete v okviru prevozov TIR, za katere je družba DTL izdala zvezke TIR in prevzela jamstvo.

Pravni okvir

Določbe, ki veljajo za prevoz TIR

- 3 Carinska konvencija o mednarodnem prevozu blaga na podlagi TIR zvezkov (v nadaljevanju: Konvencija TIR), ki je bila podpisana 14. novembra 1975 v Ženevi, je bila v imenu Skupnosti potrjena z Uredbo Sveta (EGS) št. 2112/78 z dne 25. julija 1978 (UL L 252, str. 1). Ta konvencija je za Skupnost začela veljati 20. junija 1983 (UL L 31, str. 13).
- 4 Člen 4 Konvencije TIR določa, da „[z]a blago, ki se prevaža po postopku TIR, ni treba plačati uvoznih ali izvoznih dajatev in davkov oziroma depozita uradom na poti.“
- 5 Člen 5 te konvencije določa:

„1. Blaga, ki se prevaža po postopku TIR z označenimi cestnimi vozili, kompleti vozil ali zabojniki, praviloma ni treba carinsko pregledati v uradih na poti.

2. Zaradi preprečevanja zlorab lahko carinski organi izjemoma, zlasti če sumijo, da so se zgodile nepravilnosti, pregledajo blago v teh uradih.“

- 6 Člen 6(1) Konvencije TIR določa, da „[p]od pogoji in jamstvi, ki jih določi sama, lahko vsaka pogodbenica, neposredno ali prek ustreznih združenj, pooblasti združenja, da izdajo TIR zvezke in nastopajo kot poroki.“
- 7 Člen 37 Konvencije TIR določa, da „[č]e ni možno ugotoviti, kje je bila nepravilnost storjena, se šteje, kot da je bila storjena na ozemlju pogodbenice, na katerem je bila ta nepravilnost ugotovljena.“

Skupnostna ureditev

Ureditev carin

- 8 V skladu s členom 4, točka 16(c), carinskega zakonika spada v okvir carinskega postopka med drugim tudi carinsko skladiščenje.
- 9 Člen 84(1)(a) v pododdelku A „Skupne določbe za več postopkov“ oddelka 3 carinskega zakonika v zvezi z odložnimi postopki in carinskimi postopki z ekonomskim učinkom določa zlasti, da „kadar se [v členih od 85 do 90] uporablja izraz ,odložni

postopek, se šteje, da se v primeru neskupnostnega blaga nanaša na [...] carinsko skladiščenje“.

10 Člen 98 carinskega zakonika določa:

„1. Postopek carinskega skladiščenja omogoča skladiščenje v carinskem skladišču za:

(a) neskupnostno blago, ne da bi bilo to blago zavezano plačilu uvoznih dajatev ali ukrepom trgovinske politike;

[...]

2. Carinsko skladišče pomeni vsak kraj, ki gaodobrijo in nadzorujejo carinski organi, kjer je mogoče skladiščiti blago pod določenimi pogoji.

[...]“

11 Člen 202 navedenega zakonika določa:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

(a) z nezakonitim vnosom blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, na carinsko območje Skupnosti,

[...]

V skladu s tem členom se šteje za nezakoniti vnos vsak vnos, pri katerem gre za kršitev členov 38 do 41 in druge alineje člena 177.

2. Carinski dolg nastane v trenutku nezakonitega vnosa blaga.

[...]“

¹² Člen 215 carinskega zakonika določa:

„1. Carinski dolg nastane:

- na kraju dogodkov, ki povzročijo nastanek tega dolga,
- če tega kraja ni mogoče opredeliti, se upošteva, da je carinski dolg nastal na kraju, za katerega carinski organi ugotovijo, da blago tam je v položaju, ki je povzročil nastanek carinskega dolga,

[...]

3. Carinski organi iz člena 217(1) so organi države članice, v kateri je carinski dolg nastal ali se upošteva, da je tam nastal v skladu s tem členom.

[...]“

¹³ Člen 217(1) tega zakonika določa: „Vsak znesek uvoznih ali izvoznih dajatev, ki je posledica carinskega dolga – v nadaljevanju: ‘znesek dajatev’ – morajo carinski organi,

takoj potem, ko so jim na voljo potrebni podatki, izračunati in vnesti v računovodske evidence ali kakšne druge ustrezne nosilce podatkov (vknjižba).“

14 Člen 233 tega zakonika določa:

„Brez vpliva na veljavne določbe o zastaranju carinskega dolga in o neizterjanem znesku carinskega dolga v primeru, ko je bila sodno ugotovljena plačilna nesposobnost dolžnika, carinski dolg ugasne:

[...]

(c) če se za blago, deklarirano za carinski postopek z obveznostjo plačila dajatev:

[...]

- če se blago pred prepustitvijo zapleni [zaseže] in istočasno ali pozneje odvzame ali se na ukaz carinskih organov uniči, v skladu s členom 182 uniči ali odstopi ali se zaradi same narave blaga, nepredvidljivega dogodka ali višje sile uniči ali nepovratno izgubi;

(d) če se blago, za katero je nastal carinski dolg v skladu s členom 202, ob nezakonitem vnosu zapleni [zaseže] in istočasno ali pozneje odvzame.

V primeru zaplembe [zasega] in odvzema se v okviru kazenske zakonodaje, ki se uporablja za carinske prekrške, carinski dolg ne šteje za ugaslega, če kazenska zakonodaja države članice predvideva, da carine služijo kot podlaga za določitev kazni ali da obstoj carinskega dolga služi kot podlaga za kazenski pregon.“

15 Člen 454 izvedbene uredbe vsebuje zlasti nekatere posebne določbe v zvezi s Konvencijo TIR in določa:

„1. Ta člen se uporablja brez poseganja v posebne določbe Konvencij TIR [...] o obveznostih garantnih združenj pri uporabi zvezka TIR [...].

2. Kadar se ugotovi, da je v času ali v zvezi s prevozom na podlagi zvezka TIR [...] v eni državi članici nastala kršitev ali nepravilnost, ta država članica v skladu z določbami Skupnosti ali svojimi določbami, brez poseganja v začetek kazenskih postopkov, izterja carino in druge morebitne dajatve.

3. Kadar ni mogoče ugotoviti, na katerem območju je kršitev ali nepravilnost nastala, se šteje, da je taka kršitev ali nepravilnost nastala v državi članici, ki jo je odkrila, razen če se v roku, določenem v členu 455(1), predloži carinskim organom zadovoljivo

dokazilo o pravilnosti prevoza ali o kraju, kjer je kršitev ali nepravilnost dejansko nastala.

[...]“

¹⁶ Člen 867a te uredbe določa:

„1. Za neskupnostno blago, ki je bilo prepuščeno državni blagajni ali zaseženo oziroma zaplenjeno [odvzeto], velja, da se je začel postopek carinskega skladiščenja.

2. Blago iz odstavka 1 lahko carinski organi prodajo samo pod pogojem, da kupec takoj opravi formalnosti, s katerimi blago pridobi carinsko dovoljeno rabo ali uporabo.

[...]“

Direktiva o trošarini

¹⁷ Člen 4 Direktive o trošarini opredeljuje „režim odloga plačila trošarine“ kot „davčni režim, ki se uporablja za proizvodnjo, predelavo, skladiščenje in premik proizvodov, in je plačilo trošarine odloženo“.

18 Člen 5(1) in (2) te direktive določa:

„1. Obveznost plačila trošarine [trošarinska obveznost] za proizvode iz člena 3(1) nastane v trenutku, ko so proizvedeni na ozemlju Skupnosti, opredeljenem v členu 2, ali če se na to ozemlje uvozijo.

„Uvoz trošarinskih proizvodov“ pomeni vnos tega izdelka na ozemlje Skupnosti [...].

Če je za proizvod ob vnosu na ozemlje Skupnosti uveden carinski postopek Skupnosti, se šteje, da je uvožen, ko je carinski postopek Skupnosti zaključen.

2. Brez poseganja v nacionalne določbe in določbe Skupnosti o carinskih zadevah, se za trošarinske izdelke, ki:

- se vnašajo iz ali se iznašajo v tretje države [...] in za katere velja eden od carinskih odložnih postopkov iz člena 84(1)(a) [carinskega zakonika] ali so vneseni v prosto cono ali prosto skladišče,

[...]

[...] šteje, da je plačilo trošarine odloženo.

[...]“

19 Člen 6 iste direktive določa:

„1. Obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo ali ko se ugotovi primanjkljaj, od katerega je treba plačati trošarino v skladu s členom 14(3).

Sprostitev trošarinskih proizvodov v porabo je:

(a) vsaka odprema, tudi nepravilna, iz režima odloga plačila trošarine;

[...]

- (c) vsak uvoz teh proizvodov, tudi nepravilen, če ti proizvodi niso pod režimom odloga plačila trošarine.

2. Sprejmejo se tisti pogoji za plačilo obveznosti in stopnje trošarine, ki veljajo na dan nastanka obveznosti za plačilo trošarine v državi članici, v kateri se proizvodi sprostijo v porabo ali v kateri se ugotovi primanjkljaj. Trošarina se določi in pobere v skladu s postopkom posamezne države članice, pri čemer velja, da države članice uporabljajo enake postopke odmere in pobiranja trošarine za domače proizvode in proizvode iz drugih držav članic.“

20 Člen 7 Direktive o trošarini določa:

„1. Pri trošarinskih proizvodih, ki so že sproščeni v porabo v eni državi članici in se zaradi komercialnih namenov nahajajo v drugi državi članici, se trošarina pobere v državi članici, v kateri se proizvodi nahajajo.

2. Zato nastane brez poseganja v člen 6 za proizvode, ki so že sproščeni v porabo v eni državi članici v skladu s členom 6, in so dobavljeni, ali predvideni za dobavo v drugi državi članici ali uporabljeni v drugi državi članici za namene gospodarskega

subjekta, ki neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost, ali za namene subjekta, za katerega velja javno pravo, obveznost za plačilo trošarine v tej drugi državi članici.

3. Glede na vse okoliščine primera lahko trošarino dolguje oseba, ki opravlja dobavo ali skladišči proizvode za dobavo, ali oseba, ki proizvode prejme za uporabo v državi članici, ki ni država v kateri so proizvodi že sproščeni v porabo, ali ustrezen gospodarski subjekt ali subjekt, za katerega velja javno prav[o].

[...]“

²¹ Člen 8 Direktive o trošarini določa, da se „[z]a proizvode, ki jih nabavijo fizične osebe za lastno uporabo in jih same prevažajo, [...] po načelu, ki ureja notranji trg, trošarina obračuna v državi članici, v kateri so nabavljeni“.

²² Člen 9(1) iste direktive določa:

„Brez poseganja v člene 6, 7 in 8, nastane obveznost za plačilo trošarine, kadar so proizvodi sproščeni v porabo v državi članici zaradi komercialnih namenov, v drugi državi članici.

V takem primeru dolguje trošarino in plačilo obveznosti državi članici, na ozemlju katere se nahajajo proizvodi, njihov imetnik.“

Šesta direktiva

23 Člen 7 Šeste direktive določa:

„1. „Uvoz blaga“ pomeni:

(a) vnos blaga, ki ne izpolnjuje pogojev iz členov 9 in 10 Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti v Skupnost [...];

[...]

2. Kraj uvoza blaga je država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ob vnosu v Skupnost.

3. Ne glede na odstavek 2, kadar je za blago iz odstavka 1(a) pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 16(1)(B)(a), (b), (c) in (d), postopek začasnega uvoza, s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev, ali zunanji tranzitni postopek, je kraj uvoza takega blaga v državi članici, na ozemlju katere se ti postopki končajo.

[...]“

24 Člen 10(3) te direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago uvoženo. Če je za blago pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 7(3), obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta samo, če se za to blago ti postopki končajo.

Če pa je uvoženo blago zavezano carini, kmetijskim prelevmanom ali dajatvam z enakim učinkom, določenih v okviru skupne politike, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta, ko nastane obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna teh dajatev v Skupnosti.

Če uvoženo blago ni zavezano plačilu katerih koli od teh dajatev Skupnosti, države članice glede obdavčljivega dogodka in trenutka nastanka obveznosti obračuna davka uporabljajo določbe, ki veljajo za obračun carine.“

25 Člen 16 v besedilu, kot izhaja iz člena 28c(E)(1) Šeste direktive, določa:

„1. Brez poseganja v druge davčne določbe Skupnosti lahko države članice, s pogojem posvetovanj iz člena 29, sprejmejo posebne ukrepe, s katerimi so oproščene plačila davka na dodano vrednost vse ali nekatere od naslednjih transakcij, če niso namenjene za končno uporabo in/ali potrošnjo in je znesek dolgovanega davka na

dodano vrednost ob prenehanju postopkov iz možnosti A do E, enak znesku davka, ki bi bil dolgovan, če bi bila vsaka od teh transakcij obdavčena na ozemlju države:

[...]

B. dobave blaga, namenjenega, da:

[...]

(c) se da v postopek carinskega skladiščenja ali v postopek aktivnega oplemenitenja;

[...]

Kraji iz (a), (b), (c) in (d) se opredelijo v skladu z veljavnimi carinskimi določbami Skupnosti.

[...]“

Nacionalna ureditev

Carinska zakonodaja

²⁶ Carinski zakon (Toldloven) v različici, ki izhaja iz kodifikacije št. 113 z dne 27. februarja 1996, kakor je bila spremenjena (v nadaljevanju: carinski zakon), v členu 83 določa postopke za ravnanje z blagom pri tihotapljenju ali poskusu tihotapljenja.

²⁷ Na podlagi prvega stavka odstavka 1 tega člena državni carinski in davčni organi ali policija „zadržijo“ blago, odkrito pri tihotapljenju ali poskusu tihotapljenja, vključno z blagom, v zvezi s katerim potniki utajijo ali poskušajo utajiti uvozne dajatve. V skladu z drugim stavkom tega odstavka lahko ti organi ob upoštevanju določb poglavja 75b danskega zakona o pravnem postopku, ki se nanaša na zaseg, „zadržijo ali zasežejo“ pretihotapljeno blago ali drugo blago, v zvezi s katerim se je zgodila utaja carine ali dajatev oziroma poskus take utaje.

²⁸ Člen 83(2) carinskega zakona določa:

„Če se dolgovane carine, dajatve in globe ter stroški postopka plačajo, se blago, ki je bilo zadržano ali zaseženo, ob upoštevanju splošnih predpisov o uvozu izroči tisti osebi, od katere je bilo zadržano ali ki ji je bilo zaseženo, ali vsaki drugi osebi, ki dokaže, da ima pravico na blagu. Če blaga v roku dveh mesecev po poteku meseca, v katerem je bila zadeva končana, nihče ne prevzame, ga državni carinski in davčni organi prodajo na javni dražbi, ki je bila objavljena v skladu s predpisi. Blago, ki ga bo

po mnenju državnih carinskih in davčnih organov težko prodati ali ga ne bo mogoče prodati, pa se lahko po poteku roka uniči pod nadzorom carinskih organov. Z izkupičkom od dražbe se najprej poplačajo javni stroški, nastali s hrambo in prodajo, in nato dolgovane carine, dajatve in globe ter stroški postopka. Morebitni presežek se izplača lastniku, če se ta javi v treh letih po dražbi in če v skladu s predpisi dokaže lastništvo na prodanem blagu.“

Trošarinska zakonodaja za tobak

²⁹ V skladu z besedilom člena 2(1) zakona o trošarinah na tobak (Tobaksafgiftsloven) v različici, ki izhaja iz kodifikacije št. 635 z dne 21. avgusta 1998, kakor je bila spremenjena, je treba trošarino na blago za potrošnjo na Danskem plačati najpozneje ob prevzemu trošarinskih proizvodov iz tujine.

³⁰ Člen 12(1) tega zakona določa, da se „trošarina plača na trošarinske proizvode, ki se uvozijo iz krajev zunaj Evropske unije [...]“

³¹ Iz predložitvene odločbe je razvidno, da omenjeni zakon ne vsebuje podrobnejših določb o davčni obravnavi v zvezi s tihotapljenjem ali poskusom tihotapljenja tobačnih izdelkov ali z zasegom, odvzemom ali uničenjem takega blaga.

Zakonodaja o DDV

- 32 V skladu s členom 12(1) zakona o DDV (Momsloven) v različici, ki izhaja iz kodifikacije št. 422 z dne 2. junija 1999, kakor je bila spremenjena, je treba DDV plačati za blago, uvoženo v Dansko iz krajev zunaj Evropske unije. Odstavek 2 istega člena določa, da če se blago pri uvozu skladišči v prostem pristanišču København, prostem skladišču ali carinskem skladišču, davčna obveznost nastane šele, ko ena od teh ureditev skladiščenja za blago ne velja več.
- 33 Prvi stavek člena 26 tega zakona določa, da davčna obveznost nastane ob uvozu blaga. Drugi stavek tega člena določa, da davčna obveznost za blago, za katero velja ena od ureditev skladiščenja v smislu člena 12(2) tega zakona, nastane šele takrat, ko zadevna ureditev za blago ne velja več.
- 34 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da ta zakon ne vsebuje podrobnejših določb o davčni obravnavi v zvezi s tihotapljenjem ali poskusom tihotapljenja tobačnih izdelkov ali z zasegom, odvzemom ali uničenjem takega blaga.

Spori o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 35 Družba DTL lahko na podlagi pooblastila danskih carinskih in davčnih organov v skladu s členom 6 Konvencije TIR izdaja zvezke TIR in v zvezi z operacijami TIR nastopa kot zavarovalno združenje.

- 36 Predložitvenemu sodišču so bili predloženi trije spori v zvezi s carinskim in davčnim dolgom zaradi tihotapljenja cigaret v okviru prevozov TIR, za katere je družba DTL izdala zvezke TIR in prevzela jamstvo. V dveh zadevah v postopku v glavni stvari je bilo blago na Dansko prepeljano po morju, v tretji pa po kopnem.
- 37 Vnos blaga po morju na carinsko območje Skupnosti so krajevni davčni in carinski organi odkrili 2. maja 2000. Dva litovska tovornjaka sta prečkala dansko mejo na krovu trajekta iz Klaipede v Litvi, ki v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari še ni bila članica Evropske unije. Ob pristanku trajekta v Åbenråju so omenjeni organi preiskali tovornjaka, pri čemer so odkrili večjo količino cigaret, ki so bile skrite v polpriklopnikih in v zvezkih TIR niso bile omenjene.
- 38 Vnos blaga po kopnem so krajevni davčni in carinski organi odkrili 11. oktobra 2000. Litovski tovornjak je pripeljal v Frøslev, danski kraj na meji med Dansko in Nemčijo, kjer so omenjene organi poleg blaga, omenjenega v zvezku TIR, odkrili večjo količino cigaret, skritih v polpriklopniku. To blago je bilo nezakonito vneseno na carinsko območje Skupnosti ob prehodu meje med Poljsko, ki v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari še ni bila članica Evropske unije, in Nemčije. Iz Nemčije je bilo prepeljano na Dansko, ne da bi ga nemški organi odkrili. Carinska oznaka tovornjaka in polpriklopnika do carinske kontrole na Danskem ni bila poškodovana.
- 39 V vseh zadevah v postopku v glavni stvari so danski organi cigarete v skladu s členom 83(1), prvi stavek, carinskega zakona takoj zadržali. Cigarete so ostale

v posesti teh organov od njihovega zadržanja do uničenja, od novembra 2004 do marca 2005.

- 40 Omenjeni organi so od prevoznikov, to je od litovskih podjetij, ki so bila imetniki zvezkov TIR, z dopisi, ki so bili poslani med decembrom 2001 in avgustom 2002, zahtevali plačilo carine, trošarine in DDV za pretihotapljene cigarete.
- 41 Ker ta podjetja na omenjene dopise niso odgovorila, so carinski in davčni organi 4. februarja 2003 v dveh zadevah v postopku v glavni stvari in 16. aprila 2002 v tretji zadevi izdali odločbe, na podlagi katerih bi morala družba DTL kot zavarovalno združenje v smislu Konvencije TIR plačati znesek, ki ustreza zgornji meji njene odgovornosti v skladu z zvezki TIR, ki jih je izdala za te prevoze. Družba DTL je zoper te odločbe vložila tožbo pri Landsskatteret (davčno sodišče), ki je odločbe potrdilo.
- 42 Družba DTL je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Østre Landsret, poleg tega pa je s pridržkom plačala znesek, ki je bil zahtevan v dveh zadevah v postopku v glavni stvari, medtem ko zneska v tretji zadevi ni poravnala.
- 43 Predložitveno sodišče navaja, da člen 83 carinskega zakona ne določa izrecno, ali carinski in davčni dolg za pretihotapljeno blago še vedno obstaja in se lahko izterja, če je bilo blago zadržano, zaseženo ali uničeno v skladu s to določbo.

44 V teh okoliščinah je Østre Landsret prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. ‚Ali je treba izraz [blago se] ‚zapleni [zaseže] in istočasno ali pozneje odvzame‘ iz člena 233[, prvi odstavek, točka] (d)[,] carinskega zakonika razlagati tako, da določba zajema položaje, v katerih pristojni organi blago, ki so ga pri nezakonitem uvozu zadržali v skladu s členom 83(1) [...] carinskega zakona, istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je bilo blago v tem času v njihovi posesti?

2. ‚Ali je treba Direktivo o trošarini razlagati tako, da se za nezakonito uvoženo blago, ki ga pristojni organi pri uvozu zasežejo in istočasno ali pozneje uničijo, šteje, da je ‚pod režimom odloga plačila trošarine‘, zaradi česar obveznost plačila trošarine ne nastane ali ugasne (člen 5(2), prvi pododstavek, in člen 6(1)(c) Direktive o trošarini v povezavi s členoma 84(1)(a) in 98 carinskega zakonika in členom 867a izvedbene uredbe)?

Ali na odgovor vpliva vprašanje, ali carinski dolg, ki je nastal ob takem nezakonitem uvozu, ugasne v skladu s členom 233[, prvi odstavek, točka] (d)[,] carinskega zakonika?

3. ‚Ali je treba Šesto direktivo [...] razlagati tako, da velja, da je nezakonito uvoženo blago, ki so ga pristojni organi pri uvozu zasegli in istočasno ali pozneje uničili, v ‚postopku carinskega skladiščenja‘, zaradi česar obveznost plačila DDV ne

nastane ali ugasne (členi 7(3), 10(3) in 16(1)(B)(c) Šeste direktive [...] in člen 867a izvedbene uredbe)?

Ali na odgovor vpliva vprašanje, ali carinski dolg, ki je nastal ob takem nezakonitem uvozu, ugasne v skladu s členom 233[, prvi odstavek, točka] (d)[,] carinskega zakonika?

4. Ali je treba carinski zakonik, izvedbeno uredbo in Šesto direktivo [...] razlagati tako, da so carinski organi države članice, v kateri se odkrije nezakonit uvoz blaga med operacijo TIR, pristojni za izterjavo carine, trošarin in DDV v zvezi s to operacijo, če pristojni organi druge države članice, v kateri se je nezakoniti uvoz v Skupnost zgodil, niso ugotovili nobenih nepravilnosti in zato niso pobrali carine, trošarin in DDV (člen 215 v povezavi s členom 217 carinskega zakonika, člen 454(2) in (3) takrat veljavne izvedbene uredbe[, člen 7(1) Direktive o trošarin] in člen 7 Šeste direktive [...])?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- ⁴⁵ S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali okoliščine, v katerih krajevni carinski in davčni organi zadržijo blago ob nezakonitem vnosu na carinsko

območje Skupnosti in ga ti organi istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je v zadnjem primeru blago v tem času v njihovi posesti, spadajo v okvir pojma blaga, ki se „zapleni [zaseže] in istočasno ali pozneje odvzame“ iz člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika.

- ⁴⁶ Družba DTL, nizozemska in italijanska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti menijo, da je treba ta pojem uporabiti za blago, ki je v takih okoliščinah, tako da zanj na podlagi člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinski dolg ugasne. Danska vlada zastopa nasprotno stališče, saj meni zlasti, da odvzema v smislu te določbe carinskega zakonika ni mogoče enačiti z uničenjem blaga v skladu s členom 83(1) carinskega zakona.
- ⁴⁷ Najprej je treba ugotoviti, da na podlagi člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika carinski dolg ugasne, če se blago, za katero je nastal carinski dolg v skladu s členom 202 tega zakonika, ob nezakonitem vnosu na carinsko ozemlje Skupnosti zaseže in istočasno ali pozneje odvzame.
- ⁴⁸ Prvič, glede razlage pojma „ob nezakonitem vnosu“ blaga na carinsko območje Skupnosti iz členov 202 in 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika je treba spomniti, da se nezakonit vnos zgodi takoj, ko gre blago prek prvega carinskega urada na tem območju, ne da bi bilo tam predloženo (sodba z dne 2. aprila 2009 v zadevi Elshani, C-459/07, ZOdl., str. I-2759, točka 25).
- ⁴⁹ Zato je treba ugotoviti, da je predmet „nezakonitega vnosa“ na carinsko območje Skupnosti v smislu člena 202 tega zakonika blago, ki se, ker je prestopilo zunanjo kopensko

mejo Skupnosti, nahaja na navedenem območju na drugi strani prvega carinskega urada, ne da bi bilo tja prepeljano in ne da bi bilo predloženo carini, iz česar je mogoče sklepati, da carinski organi od oseb, odgovornih za izpolnitev te obveznosti, niso prejeli obvestila o vnosu tega blaga (zgoraj navedena sodba Elshani, točka 26).

- 50 Sodišče je nato presodilo, da je treba člena 202 in 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika razlagati tako, da mora za ugasnitev carinskega dolga zaseg blaga, ki je bilo vneseno na območje Skupnosti, nastopiti, preden gre to prek prvega carinskega urada znotraj tega območja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Elshani, točka 38).
- 51 Taka presoja je upravičena na eni strani z dejstvom, da zaseg z odvzemom blaga ob nezakonitem vnosu, predviden v členu 233, prvi odstavek, točka (d), tega zakonika, pomeni razlog za ugasnitev carinskega dolga, ki ga je treba razlagati ozko (glej zgoraj navedeno sodbo Elshani, točka 30). Ta člen namreč upošteva nujnost varstva virov lastnih sredstev Skupnosti, to je cilj, ki se ne sme ovirati z uvedbo novih razlogov za ugasnitev carinskega dolga (glej v tem smislu sodbo z dne 14. novembra 2002 v zadevi SPKR, C-112/01, Recueil, str. I-10655, točka 31, in zgoraj navedeno sodbo Elshani, točka 31).
- 52 Na drugi strani prisotnost nezakonito vnesenega blaga na carinskem območju Skupnosti sama po sebi pomeni zelo veliko nevarnost, da bo to blago nazadnje sproščeno v gospodarski krogotok držav članic in da bo – ko bo zapustilo območje prvega carinskega urada znotraj navedenega območja – manj možnosti, da ga bodo carinski organi med naključnimi pregledi odkrili (zgoraj navedena sodba Elshani, točka 32).

- 53 Iz tega izhaja, da zaradi zasega takega blaga z istočasnim ali poznejšim odvzemom v smislu člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika carinski dolg ugasne le, če je bil zaseg opravljen, preden je to blago zapustilo območje prvega carinskega urada znotraj carinskega območja Skupnosti.
- 54 Nazadnje, nasprotno od tega, kar trdi danska vlada, je mogoče to razlago uporabiti tudi za prevoze blaga na podlagi zvezkov TIR.
- 55 V zvezi s tem je treba navesti, da čeprav na eni strani iz člena 4 Konvencije TIR izhaja, da za blago, ki se prevaža po postopku TIR, ni treba plačati uvoznih ali izvoznih dajatev in davkov oziroma depozita uradom na poti, na drugi strani pa iz člena 5 te konvencije, da tega blaga praviloma ni treba carinsko pregledati v uradih na poti, pa pri vnosu blaga na carinsko območje Skupnosti carinski uradi na zunanji meji Skupnosti načeloma pregledajo zvezek TIR. Ob tej priložnosti se preverijo tudi carinske oznake.
- 56 Poleg tega, kot navaja generalna pravobranilka v točki 102 sklepnih predlogov, obstaja tudi v okviru prevozov na podlagi zvezka TIR od trenutka, ko je blago, ki je bilo nezakonito vneseno na carinsko območje Skupnosti, zapustilo območje prvega carinskega urada na tem območju, manj možnosti, da bi ga carinski organi odkrili med naključnimi pregledi. Zato obstaja zelo velika nevarnost, da bo tihotapsko blago nazadnje sproščeno v gospodarski krogotok Skupnosti.
- 57 Zato je treba ugotoviti, da tudi v okviru prevoza blaga na podlagi zvezka TIR carinski dolg na podlagi člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika ugasne le, če

je bil zaseg opravljen, preden je to blago zapustilo območje prvega carinskega urada znotraj carinskega območja Skupnosti.

58 V obravnavanem primeru je glede dveh zadev, v katerih je bilo blago vneseno na carinsko območje Skupnosti po morju, razvidno, da so krajevni carinski in davčni organi blago zadržali pri njegovem nezakonitem vnosu na to območje v skladu s členom 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika. Tako je treba ugotoviti, da ti zadevi spadata pod to določbo.

59 Glede zadeve, v kateri je bilo blago na Dansko prepeljano po kopnem, iz odločbe predložitvenega sodišča izhaja, da se je nezakonit vnos na carinsko območje Skupnosti zgodil ob prehodu meje med Poljsko in Nemčijo. To blago pa je bilo zadržano in uničeno ob prehodu meje med Nemčijo in Dansko, se pravi ne ob „nezakonitem vnosu“, ampak po njem. Zato se zdi, da dejstva v tej zadevi ne spadajo pod člen 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika.

60 Drugič glede razlage pojmov „zaplemba [zaseg]“ in „odvzem“ v smislu člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika družba DTL meni, da sta zaseg in odvzem zaporedna ukrepa in da je odvzem strožji ukrep kot zaseg. Danska vlada nasprotno meni, da mora biti za ugasnitev davčnega dolga na podlagi te določbe nezakonito vneseno blago hkrati zaseženo in odvzeto.

61 Glede tega je treba poudariti, da sta lahko ta ukrepa v praksi sočasna, čeprav gre za dva različna ukrepa. Kot navaja generalna pravobranilka v točki 110 sklepnih predlogov,

je treba pojem „[zaplemba] zaseg“ blaga v smislu člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika razumeti kot poseg pristojnih organov za prevzem dejanske posesti na stvari, s katero zavarujejo blago in fizično preprečijo njegovo vključitev v gospodarski krogotok držav članic.

⁶² Glede vprašanja, ali je uničenje blaga mogoče šteti za „odvzem“ v smislu člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika, družba DTL, nizozemska vlada in Komisija trdijo, da pri odvzemu lastnik izgubi lastninsko pravico na blagu in da morebitna pridobitev lastninske pravice na tem blagu s strani organov ni bistvena. Družba DTL posebej navaja, da se odvzem zgodi takrat, ko prvotni lastnik izgubi lastninsko pravico na zaseženem blagu. Danska vlada nasprotno meni, da je odvzem odvisen od prenosa pravic na državo. V sporih o glavni stvari pa danska država nikoli ni postala lastnica zadržanega blaga.

⁶³ Glede tega je treba ugotoviti, da v členu 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika ni nikjer omenjen morebitni prenos lastninske pravice na blagu in da je namen te določbe izključno nepreklicni odvzem pravice razpolaganja z blagom prvotnemu lastniku in preprečitev trgovanja s tem blagom v gospodarskem krogotoku Skupnosti brez plačila davkov. Ker pa uničenje takega blaga pod državnim nadzorom dokončno prepreči vključitev tega blaga v gospodarski krogotok, ni odločilno, ali je država pridobila lastninsko pravico na zaseženem blagu ali ne.

⁶⁴ Nazadnje, v nasprotju s tem, kar trdi danska vlada, okoliščina, da je uničenje blaga v členu 233, prvi odstavek, točka (c), druga alinea, carinskega zakonika navedeno ločeno od zasega in odvzema blaga in da člen 233, prvi odstavek, točka (d), tega zakonika omenja le odvzem, ne nasprotuje taki razlagi.

- ⁶⁵ Člen 233, prvi odstavek, točka (c), druga alineja, carinskega zakonika se namreč nanaša na položaje, v katerih z blagom, deklariranim za carinski postopek, še naprej razpolaga uvoznik, in določa razloge za ugasnitev davčnega dolga tudi za deklarirano blago, s katerim carinski organi ne razpolagajo in je bilo uničeno na njihov ukaz. Nasprotno se člen 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika nanaša le na blago, s katerim uvoznik ne razpolaga.
- ⁶⁶ Iz navedenega izhaja, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da okoliščine, v katerih blago, ki ga krajevni carinski in davčni organi zadržijo ob vnosu na carinsko območje Skupnosti na območju prvega carinskega urada na zunanji meji Skupnosti in ga omenjeni organi istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je to blago ves čas v njihovi posesti, spadajo v okvir pojma blaga, ki se „zapleni [zaseže] in istočasno ali pozneje odvzame“, iz člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika, tako da carinski dolg na podlagi te določbe ugasne.

Drugo vprašanje

- ⁶⁷ Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali se za blago, ki je zaseženo ob vnosu na območje Skupnosti in ga pristojni organi istočasno ali pozneje uničijo, šteje, da je „pod režimom odloga plačila trošarine“ v smislu člena 5(2), prvi pododstavek, in člena 6(1)(c) Direktive o trošarini v povezavi s členoma 84(1)(a) in 98 carinskega zakonika in členom 867a izvedbene uredbe, zaradi česar obveznost plačila trošarine zanj ne bi nastala ali ugasnila.

- 68 To sodišče se sprašuje tudi, ali ugasnitev carinskega dolga, ki je nastal ob takem vnosu, v smislu člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika vpliva na odgovor na to vprašanje.
- 69 Da bi se presodil vpliv zadržanja in uničenja blaga na nastanek trošarinskega dolga, je treba najprej ugotoviti, ali je trošarinska obveznost v skladu s členom 5(1) Direktive o trošarini nastala. Šele v nadaljevanju je mogoče postaviti vprašanje o obveznosti plačila trošarine v skladu s členom 6(1) in morebitnem odlogu plačila trošarine v skladu s členom 5(2) te direktive.
- 70 Prvič, glede obdavčljivega dogodka iz člena 5(1), prvi pododstavek, Direktive o trošarini izhaja, da trošarinska obveznost nastane, ko so trošarinski proizvodi proizvedeni na ozemlju Skupnosti ali ko se na to ozemlje uvozijo. Drugi pododstavek tega odstavka določa, da „uvoz“ pomeni „vnos tega izdelka na ozemlje Skupnosti“.
- 71 Da bi se zagotovila skladna razlaga zadevne ureditve Skupnosti, je treba zadnjena-vedeni pojem razlagati ob upoštevanju pojma „vnos“ iz člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika.
- 72 Iz tega izhaja, da je treba za trošarinsko blago šteti, da je bilo vneseno na ozemlje Skupnosti v smislu člena 5(1) Direktive o trošarini, ko je šlo prek območja prvega carinskega urada na carinskem območju Skupnosti (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Elshani, točka 25).

- 73 V položajih, kakršna sta ta iz dveh zadev v postopku v glavni stvari, v katerih so krajevni carinski in davčni organi blago, ki je bilo prepeljano po morju, zasegli in pozneje uničili, preden je zapustilo prvi carinski urad na območju Skupnosti, je treba ugotoviti, da to blago ni bilo uvoženo na območje Skupnosti, tako da obdavčljivi dogodek iz člena 5(1) Direktive o trošarini ni nastopil. Zato trošarinska obveznost za to blago ne more nastati.
- 74 Nasprotno, če to blago organi zasežejo in uničijo po tem, ko je zapustilo prvi carinski urad na območju Skupnosti, je treba šteti, da je bilo uvoženo v Skupnost, tako da je zanj na podlagi člena 5(1) Direktive o trošarini obdavčljivi dogodek nastopil. Tak se zdi primer zadevnega blaga v postopku v glavni stvari, ki je bilo na območje Skupnosti nezakonito vneseno v Nemčiji, medtem ko je bilo pozneje zaseženo in uničeno na Danskem.
- 75 Drugič, glede vprašanja, ali in kdaj nastane obveznost plačila trošarine, pri kateri je obdavčljivi dogodek vnos proizvodov na območje Skupnosti, je treba ugotoviti, da iz člena 6(1) Direktive o trošarini izhaja, da obveznost plačila te dajatve nastane med drugim s sprostitvijo teh proizvodov v porabo. Na podlagi člena 6(1), drugi pododstavek, točka (c), sprostitev v porabo pomeni „vsak uvoz teh proizvodov, tudi nepravilen, če ti proizvodi niso pod režimom odloga plačila trošarine“.
- 76 Kot je bilo ugotovljeno v točkah 71 in 72 te sodbe, pa pojem „uvoz“ blaga v smislu Direktive o trošarini pomeni, da je blago zapustilo območje prvega carinskega urada na carinskem območju Skupnosti.

- 77 Tretjič, glede zadevnega blaga v zadevi, v kateri je bilo blago prepeljano po kopnem, predložitveno sodišče sprašuje, ali je mogoče obveznost plačila trošarine odložiti na podlagi člena 5(2) Direktive o trošarini, ker se je za zaseženo in odvzeto blago po nezakonitem vnosu na carinsko območje Skupnosti začel postopek carinskega skladiščenja v skladu s členom 867a izvedbene uredbe.
- 78 Glede tega je treba spomniti, da je režim odloga plačila trošarine, ki je opredeljen v členu 4(c) Direktive o trošarini, davčni režim, ki se uporablja za proizvodnjo, predelavo, skladiščenje in premik proizvodov, in je plačilo trošarine odloženo. Za tak režim je značilno, da za proizvode, za katere velja ta režim, obveznost plačila trošarine še ni nastala, čeprav je obdavčljivi dogodek že nastopil (sodba z dne 12. decembra 2002 v zadevi Cipriani, C-395/00, Recueil, str. I-11877, točka 42). Ta režim torej glede trošarinskih proizvodov odgodi obveznost plačila trošarine, dokler ni izpolnjen eden od pogojev za nastanek te obveznosti.
- 79 Iz člena 5(2) Direktive o trošarini sicer izhaja, da je odlog plačila trošarine odvisen od tega, da za nezakonito vneseno blago velja eden od odložnih postopkov, ki so naštet v členu 84(1)(a) carinskega zakonika, med katerimi je tudi postopek carinskega skladiščenja.
- 80 Vendar pa iz točk 75 in 76 te sodbe izhaja, da je v zadevah v postopku v glavni stvari obveznost plačila trošarine nastala takoj, ko je blago zapustilo območje prvega carinskega urada na carinskem območju Skupnosti.
- 81 Iz tega je razvidno, da se za tihotapsko blago, ki je bilo uvoženo na tak nezakonit način, šteje, da je bilo sproščeno v porabo, tako da naknadni začetek postopka carinskega

skladiščenja v skladu s členom 867a izvedbene uredbe, potem ko je bilo to blago zaseženo in odvzeto, nima vpliva na obveznost plačila trošarine.

- 82 Člen 867a izvedbene uredbe v povezavi s členom 84(1)(a) carinskega zakonika in členom 5(2), prvi pododstavek, Direktive o trošarini namreč ne more preprečiti učinka obveznosti plačila trošarine, ki izhaja iz člena 6(1), drugi pododstavek, točka (c), te direktive.
- 83 Nazadnje, glede vprašanja, ali ugasnitev carinskega dolga v skladu s členom 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika vpliva na ugasnitev trošarinskega dolga za to blago, Direktiva o trošarini ne vsebuje izrecne določbe glede ugasnitve trošarinskega dolga za primer nezakonitega uvoza blaga.
- 84 V teh okoliščinah ob upoštevanju podobnosti med carinami in trošarinami, ki so v tem, da oboje nastanejo z uvozom blaga v Skupnost in z njegovo poznejšo sprostitvijo v gospodarski krogotok držav članic, in da bi se zagotovila skladna razlaga zadevne ureditve Skupnosti, je treba šteti, da ugasnitev trošarinskega dolga nastane v enakih okoliščinah kot ugasnitev carinskega dolga.
- 85 Zato kot je razvidno iz točke 50 te sodbe, mora za ugasnitev trošarinskega dolga zaseg ali odvzem blaga nastopiti, preden gre to prek območja prvega carinskega urada znotraj carinskega območja Skupnosti.
- 86 Na drugo vprašanje je torej treba odgovoriti, da je treba člena 5(1), tretji pododstavek, in 6(1) Direktive o trošarini razlagati tako, da se za blago, ki ga krajevni carinski in

davčni organi zasežejo ob vnosu na območje Skupnosti in istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je ves čas v njihovi posesti, šteje, da ni bilo uvoženo v Skupnost, tako da obdavčljivi dogodek za trošarinsko obveznost zanj ne nastopi. Za blago, ki je zaseženo po nezakonitem vnosu na to območje, to je od takrat, ko blago zapusti območje prvega carinskega urada na tem območju, in ga omenjeni organi istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je ves čas v njihovi posesti, se ne šteje, da je „pod režimom odloga plačila trošarine“ v smislu člena 5(2), prvi pododstavek, in člena 6(1)(c) Direktive o trošarini v povezavi s členoma 84(1)(a) in 98 carinskega zakonika in členom 867a izvedbene uredbe, tako da obdavčljivi dogodek za trošarinsko obveznost za to blago nastopi in obveznost plačila trošarine nastane.

Tretje vprašanje

⁸⁷ S tretjim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člene 7(3), 10(3) in 16(1)(B)(c) Šeste direktive v povezavi s členom 867a izvedbene uredbe razlagati tako, da je za blago, ki ga zasežejo krajevni carinski in davčni organi bodisi ob njegovem uvozu v Skupnost bodisi po njem in istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je ves čas v njihovi posesti, treba šteti, da je v postopku carinskega skladiščenja, tako da obdavčljivi dogodek pri DDV in obveznost obračuna tega davka nista nastala.

⁸⁸ To sodišče tudi sprašuje, ali ugasnitev carinskega dolga, ki je nastal pri takem nezakonitem vnosu, v skladu s členom 233(d) carinskega zakonika vpliva na odgovor na to vprašanje.

- 89 Prvič, glede obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV za blago, ki je bilo nezakonito vneseno v Skupnost, je treba najprej pojasniti, da je v skladu s členom 2, točka 2, Šeste direktive predmet DDV „uvoz“ blaga. V skladu s členom 7(1)(a) te direktive se uvoz zgodi z „vnosom blaga [...] v Skupnost“.
- 90 Nato je treba ugotoviti, da člen 10(3), drugi pododstavek, Šeste direktive določa, da če je uvoženo blago med drugim zavezano carini, „obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta, ko nastane obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna teh dajatev“.
- 91 Poleg tega je iz sodne prakse Sodišča, ki se nanaša na presojo možnosti uporabe Šeste direktive za nedovoljen uvoz mamil, razvidno, da sta obdavčljivi dogodek pri carini in obveznost obračuna DDV v takih primerih v bistvu enaka. Obe dajatvi sta glede glavnih značilnosti primerljivi v tem, da nastaneta z uvozom v Skupnost in sprostitev v prodajo v državah članicah (glej v tem smislu sodbi z dne 28. februarja 1984 v zadevi Einberger, 294/82, Recueil, str. 1177, točka 18, in z dne 6. decembra 1990 v zadevi Witzemann, C-343/89, Recueil, str. I-4477, točka 18).
- 92 Glede tega in ob upoštevanju ugotovitev iz točke 48 te sodbe je treba navesti, da je treba člen 10(3), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da lahko obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV glede pretihotapljenega blaga, ki je bilo zaseženo in istočasno ali pozneje odvzeto, nastaneta šele, ko blago zapusti območje prvega carinskega urada na carinskem območju Skupnosti.
- 93 Zato če pristojni organi uvoženo blago zasežejo in istočasno ali pozneje uničijo, preden je zapustilo območje prvega carinskega urada na carinskem območju Skupnosti, je treba šteti, da nista nastala niti obdavčljivi dogodek niti obveznost obračuna DDV

v smislu tega člena. Zdi se, da gre za tak primer v dveh zadevah v postopku v glavni stvari, v katerih je bilo blago prepeljano po morju.

⁹⁴ Nasprotno, če organi druge države članice blago zasežejo in istočasno ali pozneje odvzamejo po tem, ko je zapustilo prvi carinski urad na carinskem območju Skupnosti, je na podlagi člena 10(3), drugi pododstavek, Šeste direktive obdavčljivi dogodek pri DDV že nastal, zaradi česar je nastala tudi obveznost obračuna DDV. Zdi se, da gre za tak primer v tretji zadevi v postopku v glavni stvari, v kateri je bilo blago uvoženo po kopnem.

⁹⁵ Drugič, iz vprašanja, ki je postavljeno Sodišču, je razvidno, da predložitveno sodišče sprašuje, ali člen 867a izvedbene uredbe vpliva na nastanek obveznosti obračuna DDV, tako da bi bilo treba za zaseženo blago šteti, da zanj velja, da je v „postopku carinskega skladiščenja“ iz člena 16(1)(B)(c) Šeste direktive, tako da obdavčljivi dogodek pri DDV ni nastal in zato obveznost obračuna tega davka ni nastala. To sodišče tudi sprašuje, ali lahko za tako blago velja odložni učinek glede nastanka obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna davka iz člena 10(3), prvi pododstavek, drugi stavek, te direktive.

⁹⁶ Glede tega je treba v zvezi s položajem „blaga[, glede katerega je] pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 7(3)“, kot ga določa člen 10(3), prvi pododstavek, drugi stavek, Šeste direktive, ugotoviti, da je treba besedno zvezo „pri vnosu“ razumeti tako, da blago ni zapustilo prvega carinskega urada in zato ni uvoženo na območje Skupnosti. Zato če je blago zaseženo in odvzeto ob vnosu na zunanji meji Skupnosti, obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka ne nastaneta, zaradi česar se ni treba spraševati o morebitnem vplivu členov 10(3), drugi pododstavek,

in 16(1)(B) navedene direktive ali člena 867a izvedbene uredbe, kot velja pri blagu, ki je bilo v dveh zadevah v postopku v glavni stvari uvoženo po morju.

⁹⁷ Nasprotno, kot je bilo ugotovljeno v točkah 81 in 82 te sodbe glede obveznosti plačila trošarine, če so pristojni organi blago, ki je bilo nezakonito vneseno v Skupnost, zasegli in odvzeli po tem, ko je šlo prek prvega carinskega urada, člen 867a izvedbene uredbe in člen 10(3), drugi pododstavek, Šeste direktive ne preprečita učinka obveznosti obračuna DDV za to blago, čeprav je bil pozneje zanj začet postopek carinskega skladiščenja. Zdi se, da gre za tak primer pri blagu, ki je bilo prepeljano po kopnem v tretji zadevi v postopku v glavni stvari.

⁹⁸ Tretjič, glede vpliva ugasnitve davčnega dolga na podlagi člena 233, prvi odstavek, točka (d), carinskega zakonika na obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV je treba ob upoštevanju vzporednic med obdavčljivim dogodkom in nastankom obveznosti obračuna carine in DDV pri uvozu blaga v skladu s členom 10(3), drugi pododstavek, Šeste direktive, kot je bilo obrazloženo v točki 91 te sodbe, šteti, da se isti pogoji za ugasnitev uporabljajo tako za uvozne carine kot za DDV.

⁹⁹ Iz zgoraj navedenega izhaja, da je na tretje vprašanje treba odgovoriti, da je treba člene 2, točka 2, 7 in 10(3) Šeste direktive razlagati tako, da se za blago, ki ga krajevni carinski in davčni organi zasežejo ob vnosu na območje Skupnosti in istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je ves čas v njihovi posesti, šteje, da ni bilo uvoženo v Skupnost, tako da obdavčljivi dogodek pri DDV za to blago ne nastane in zato tudi ne obveznost obračuna tega davka. Vendar pa je treba določbe člena 10(3), drugi pododstavek, v povezavi s členom 16(1)(B)(c) Šeste direktive in členom 867a izvedbene uredbe razlagati tako, da za blago, ki ga ti organi zasežejo po nezakonitem vnosu na

omenjeno območje, to je od takrat, ko zapusti območje prvega carinskega urada na tem območju, in ga ti organi istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je ves čas v njihovi posesti, obdavčljivi dogodek pri DDV in obveznost obračuna tega davka nastaneta, tudi če se pozneje zanj začne postopek carinskega skladiščenja.

Četrto vprašanje

- ¹⁰⁰ S četrtem vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali so carinski organi države članice, v kateri se odkrije nezakonit uvoz blaga med prevozom na podlagi zvezka TIR, na podlagi členov 215 in 217 carinskega zakonika v povezavi s členom 454(2) in (3) izvedbene uredbe, členom 7(1) Direktive o trošarini in členom 7 Šeste direktive pristojni za izterjavo carine, trošarin in DDV v zvezi s tihotapskim blagom, če organi države članice, v kateri se je nezakoniti vnos v Skupnost zgodil, niso niti ugotovili te nezakonnosti niti izterjali teh davkov.
- ¹⁰¹ Najprej je treba opozoriti, da se to vprašanje glede na odgovore na prejšnja vprašanja nanaša le na zadevo iz postopka v glavni stvari, v katerem so bile cigarete na poljsko-nemški meji v Skupnost vnesene po kopnem in so jih nato danski organi odkrili in potem zasegli na nemško-danski meji.
- ¹⁰² Poleg tega, kot navajata nizozemska vlada in Komisija, je treba pristojnost za izterjavo carine, trošarine in DDV proučiti ločeno.

- 103 Prvič, glede pristojnosti za izterjavo carinskega dolga je iz člena 215(1), prva alineja, carinskega zakonika razvidno, da carinski dolg nastane „na kraju dogodkov, ki povzročijo nastanek tega dolga“.
- 104 Glede tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da določitev kraja nastanka carinskega dolga omogoča določitev države članice, ki je pristojna za izterjavo carinskih dajatev. Zato je namen te določbe določiti krajevno pristojnost za izterjavo zneska carinskega dolga (glej v tem smislu sodbo z dne 13. decembra 2007 v zadevi Road Air Logistics Customs, C-526/06, ZOdl., str. I-11337, točka 26).
- 105 Dalje, v skladu s členom 215(3) carinskega zakonika so carinski organi iz člena 217(1) tega zakonika, ki so pristojni za vknjižbo zneska carinskega dolga, „organi države članice, v kateri je carinski dolg nastal“.
- 106 Nazadnje, kot je bilo že pojasnjeno v točki 48 te sodbe, carinski dolg v skladu s členom 202 carinskega zakonika nastane takoj, ko gre carinsko blago prek prvega carinskega urada na carinskem območju Skupnosti, ne da bi bilo tam predloženo.
- 107 Iz skupnega branja zgoraj omenjenih določb tako izhaja, da so v okoliščinah, kakršne so v zadevni zadevi iz postopka v glavni stvari, organi države članice na zunanji meji Skupnosti, čez katero je bilo blago nezakonito vneseno na carinsko območje Skupnosti – v zadevni zadevi iz postopka v glavni stvari so to nemški organi – pristojni za

izterjavo carinskega dolga, tudi če je bil nezakonit vnos blaga pozneje ugotovljen na območju druge države članice.

- 108 Poleg tega, kot je navedla družba DTL, iz člena 454 izvedbene uredbe izhaja, da se zgoraj omenjena razdelitev pristojnosti uporablja tudi za prevoze na podlagi zvezkov TIR.
- 109 Drugič, treba je opozoriti, da pristojnost za izterjavo DDV izvira iz člena 7(2) v povezavi s členom 10(3) Šeste direktive.
- 110 Na eni strani navedeni člen 7(2) namreč določa, da je „kraj uvoza blaga [...] država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ob vnosu v Skupnost“. Na drugi strani člen 10(3) določa, kot je bilo pojasnjeno v točki 90 te sodbe, da „obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago uvoženo“.
- 111 Zato je enako kot pri carinah obveznost obračuna DDV nastala v državi članici, v kateri je bilo blago nezakonito vneseno v Skupnost, zato so organi te države članice – v zadevni zadevi iz postopka v glavni stvari so to nemški organi – pristojni za izterjavo tega davka.
- 112 Nazadnje, glede pristojnosti za izterjavo trošarin je treba navesti, da člen 7(1) Direktive o trošarini določa med drugim, da se pri trošarinskih proizvodih, ki so že sproščeni v porabo v eni državi članici in so zaradi komercialnih namenov v drugi državi članici, trošarina pobere v tej drugi državi članici.

- 113 V tej zadevi je zelo verjetno, da bi bilo odkrito in zaseženo blago tam zaradi komercialnih namenov. Vendar pa mora predložitveno sodišče, ki edino neposredno pozna njemu predloženi spor, presoditi, ali gre za tak primer.
- 114 Če gre za tak primer, so v skladu s členom 6(1) v povezavi s členom 7(1) Direktive o trošarini za izterjavo trošarine pristojni organi države članice, v kateri je bilo v Skupnost nezakonito vneseno blago odkrito in zaseženo. V zadevni zadevi iz postopka v glavni stvari gre za danske organe.
- 115 Če ne gre za tak primer, prva država članica uvoza, v tem primeru Zvezna republika Nemčija, v skladu s členom 6 Direktive o trošarini ostane pristojna za izterjavo trošarine, tudi če so nezakonito vneseno blago organi druge države članice odkrili šele pozneje.
- 116 Na četrto vprašanje je torej treba odgovoriti, da je treba člene 202, 215(1) in (3) in 217 carinskega zakonika ter člena 7(2) in 10(3) Šeste direktive razlagati tako, da so organi države članice na zunanji meji Skupnosti, čez katero je bilo blago nezakonito vneseno na carinsko območje Skupnosti, pristojni za izterjavo carinskega dolga in DDV, tudi če je bilo to blago pozneje prepeljano v drugo državo članico, kjer je bilo odkrito in potem zaseženo. Člena 6(1) in 7(1) Direktive o trošarini je treba razlagati tako, da so organi zadnjenavedene države članice pristojni za izterjavo trošarin, če je blago tam zaradi komercialnih namenov. Predložitveno sodišče pa mora presoditi, ali je ta pogoj v sporu, ki mu je predložen, izpolnjen.

Stroški

- ¹¹⁷ Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. Za okoliščine, v katerih blago, ki ga krajevni carinski in davčni organi zadržijo ob vnosu na carinsko območje Skupnosti na območju prvega carinskega urada na zunanji meji Skupnosti in ga omenjeni organi istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je to blago ves čas v njihovi posesti, spadajo v okvir pojma blaga, ki se „zapleni [zaseže] in istočasno ali pozneje odvzame“, iz člena 233, prvi odstavek, točka (d), Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti, kakor je bila spremenjena z Uredbo (ES) št. 955/1999 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. aprila 1999, tako da carinski dolg na podlagi te določbe ugasne.
2. Člena 5(1), tretji pododstavek, in 6(1) Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 96/99/ES z dne 30. decembra 1996, je treba razlagati tako, da se za blago, ki ga krajevni carinski in davčni organi zasežejo ob vnosu na območje Skupnosti in istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je ves čas v njihovi

posesti, šteje, da ni bilo uvoženo v Skupnost, tako da obdavčljivi dogodek za trošarinsko obveznost zanj ne nastopi. Za blago, ki je zaseženo po nezakonitem vnosu na to območje, to je od takrat, ko blago zapusti območje prvega carinskega urada na tem območju, in ga omenjeni organi istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je ves čas v njihovi posesti, se ne šteje, da je „pod režimom odloga plačila trošarine“ v smislu člena 5(2), prvi pododstavek, in člena 6(1)(c) navedene direktive v povezavi s členoma 84(1)(a) in 98 Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 955/99, in členom 867a Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 1662/1999 z dne 28. julija 1999, tako da obdavčljivi dogodek za trošarinsko obveznost za to blago nastopi in obveznost plačila trošarine nastane.

3. Člene 2, točka 2, 7 in 10(3) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 1999/85/ES z dne 22. oktobra 1999, je treba razlagati tako, da se za blago, ki ga krajevni carinski in davčni organi zasežejo ob vnosu na območje Skupnosti in istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je ves čas v njihovi posesti, šteje, da ni bilo uvoženo v Skupnost, tako da obdavčljivi dogodek pri davku na dodano vrednost za to blago ne nastane in zato tudi ne obveznost obračuna tega davka. Vendar pa je treba določbe člena 10(3), drugi pododstavek, v povezavi s členom 16(1)(B)(c) navedene direktive in členom 867a Uredbe št. 2454/93, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 1662/1999, razlagati tako, da za blago, ki ga ti organi zasežejo po nezakonitem vnosu na omenjeno območje, to je od takrat, ko zapusti območje prvega carinskega urada na tem območju, in ga ti organi istočasno ali pozneje uničijo, pri čemer je ves čas v njihovi posesti, obdavčljivi dogodek

pri davku na dodano vrednost in obveznost obračuna tega davka nastaneta, tudi če se pozneje zanj začne postopek carinskega skladiščenja.

4. Člene 202, 215(1) in (3) in 217 Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 955/1999, ter člena 7(2) in 10(3) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 1999/85, je treba razlagati tako, da so organi države članice na zunanji meji Skupnosti, čez katero je bilo blago nezakonito vneseno na carinsko območje Skupnosti, pristojni za izterjavo carinskega dolga in davka na dodano vrednost, tudi če je bilo to blago pozneje prepekljano v drugo državo članico, kjer je bilo odkrito in potem zaseženo. Člena 6(1) in 7(1) Direktive 92/12, kakor je bila spremenjena z Direktivo 96/99, je treba razlagati tako, da so organi zadnjenavedene države članice pristojni za izterjavo trošarin, če je blago tam zaradi komercialnih namenov. Predložitveno sodišče pa mora presoditi, ali je ta pogoj v sporu, ki mu je predložen, izpolnjen.

Podpisi