Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
E. TANCHEVA,
predstavljeni 21. januarja 2021 [1]

Zadeva C-279/19

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
proti
WR

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Court of Appeal (pritožbeno sodišče, Združeno kraljestvo))

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Trošarine – Direktiva 2008/118/ES – Trošarinski zavezanec – Oseba, ki skladišči blago za dobavo – Oseba, ki je sodelovala pri nepravilnosti – Pojem – Prevoznik blaga – Nedolžni posrednik)

1. V tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe Court of Appeal (pritožbeno sodišče, Združeno kraljestvo) prosi za razlago člena 33(3) Direktive 2008/118/ES. [2] Predlog je nastal v okviru spora med The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava Združenega kraljestva, v nadaljevanju: HMRC) in osebo WR v povezavi z zakonitostjo odločbe o odmeri trošarine, izdane osebi WR za blago, ki ga je oseba WR nezakonito prepeljala v Združeno kraljestvo. V bistvu je glavno vprašanje, ali je voznik tovornega vozila (oseba WR), ki je imel na kraju, kjer je treba plačati trošarino, v fizični posesti blago, za katero ni bila plačana trošarina, *objektivno odgovoren* za plačilo trošarine v skladu z Direktivo.

I. Pravni okvir

2. Za namene teh sklepnih predlogov se mi zdi dovolj, da napotim na pravni okvir Unije in nacionalni pravni okvir, kot sta v celoti navedena v točkah od 14 do 24 sodbe predložitvenega sodišča z dne 19. marca 2019. [3]

II. Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

3. Uradniki UK Border Agency (mejna agencija Združenega kraljestva, v nadaljevanju: UKBA) so 6. septembra 2013 pri Dover Easter Docks ustavili težko tovorno vozilo (v nadaljevanju: TTV), ki ga je vozila oseba WR – samozaposlen delavec. TTV je bilo natovorjeno s 26 paletami piva. Oseba

[1] Jezik izvirnika: angleščina.

[2] Direktiva Sveta z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12; v nadaljevanju: Direktiva).

[3] [2019] EWCA Civ 465 (v nadaljevanju: sodba z dne 19. marca 2019).

WR je uradnikom UKBA pokazala tovorni list CMR, na katerem je bilo navedeno, da blago spremlja elektronski administrativni dokument z navedeno administrativno referenčno oznako (ARO). Na tovornem listu CMR je bilo prav tako navedeno, da je pošiljatelj carinsko skladišče v Nemčiji, prejemnik pa je družba Seabrook Warehousing Ltd, carinsko skladišče v Združenem kraljestvu. Dokumentacija se je torej *prima facie* skladala z blagom, ki se je gibalo pod režimom odloga plačila trošarine v skladu s členom 4(7) Direktive.

4. Vendar so uradniki UKBA z vpogledom v sistem EMCS (sistem za gibanje in nadzor trošarinskega blaga) ugotovili, da je bila ARO, navedena na tovornem listu CMR, že uporabljena v zvezi s predhodno pošiljko piva družbi Seabrooks. Tovor zato v nasprotju z navedbami v dokumentaciji ni bil pod režimom odloga plačila trošarine. Tako je, ko je blago prispelo v Združeno kraljestvo, nastala obveznost za obračun trošarine v Združenem kraljestvu.

5. HMRC je osebi WR izdala odločbo o odmeri trošarine v višini 22.779 GBP (približno 25.200 EUR) v skladu s členom 13(1) in (2) The Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 (uredba o trošarinskem blagu (skladiščenje, gibanje in nastanek obveznosti) iz leta 2010) in izrekla globo v višini 4.897,48 GBP (približno 5.400 EUR) v skladu s členom 41 Finance Act 2008 (zakon o financah iz leta 2008).

6. Oseba WR je zoper odločbo o odmeri trošarine (in globo) vložila tožbo pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore) (Združeno kraljestvo), v nadaljevanju: FTT), ki je ugotovilo naslednja dejstva: Oseba WR je bila izkušen voznik tovornjaka in je bila od 2009 do 2013 zaposlena pri prevozni družbi, od leta 2013 pa se je štela za samozaposleno (pri čemer se je šele leta 2015 registrirala pri davčnih organih kot samozaposlena oseba). Plačana je bila v gotovini brez odbitkov. Enkrat leta 2014 se je dogovorila, da bo delala za podjetje, za katero je menila, da se imenuje „Kells“, za 250 GBP na teden za dvo- do tridnevno delo oziroma za od 350 GBP do 360 GBP, če bi delala dlje. Pisne pogodbe ni bilo, plačana pa je bila osebno v gotovini ali z denarjem, ki je bil skrit na parkirišču za tovornjake, kjer ga je prevzela.

7. Po besedah FTT je oseba WR običajno šla na parkirišče za tovornjake in prevzela prazno prikolico, ki jo je odpeljala na varovano parkirišče za prikolice v Calaisu (Francija) ter jo zamenjala za prikolico, natovorjeno z blagom, ki jo je nato prepeljala v Združeno kraljestvo. Dokumentacijo za tovor, ki sta jo sestavljala tovorni list CMR in dobavnica, je našla v cevi na boku prikolice in jo je pregledala, da bi se prepričala o vrsti blaga, ki ga je prevažala, in njegovem namembnem kraju. V svetu, v katerem je oseba WR poslovala, se taki občasni neformalni dogovori niso šteli za neobičajne za voznike tovornjakov (ne glede na to, ali so okoliščine upravičevale to ugotovitev ali ne), ki so bili plačani v gotovini brez vsakršne dokumentacije, ki bi dokazovala dogovore, ki jih ni zanimala identiteta tistih, ki so jih najeli, in za katere HRMC ni vedela.

8. Po besedah FTT je oseba WR 6. septembra 2013 prevzela pošiljko piva, ki je bila namenjena v trošarinsko skladišče: Seabrook, v Združenem kraljestvu. Oseba WR je torej vedela, da gre pri pošiljki za trošarinsko blago. Poleg opisanega v točki 4 teh sklepnih predlogov so uradniki obmejne policije zasegli vozilo in trošarinsko blago. Oseba WR je osebo, ki ji je naložila, naj prevzame blago, „Des“, obvestila, kaj se je zgodilo, potem pa jo je nekdo pobral v Dovru. Dobila je plačilo za tisti teden, potem pa z Des ni imela nobenega stika več.

9. FTT je razsodilo, da oseba WR ni sodelovala pri poskusu tihotapstva. Nadzirali so jo tisti, ki so organizirali tihotapljenje blaga, in te osebe so imele *de facto* in *de jure* pravico nadzora nad blagom, ko je bilo to zaseženo. Oseba WR ni imela nobenega interesa v zvezi z blagom, zanimala so jo samo navodila v zvezi s prevzemom in dostavo blaga, ter da bo skromno plačana za svoje

storitve. Niti ni bila lastnik vozila. Identitete tistih, ki so bili za poskusom tihotapljenja in ki so pri tem zavestno sodelovali, ni mogoče ugotoviti. Edine informacije, ki jih je oseba WR imela, je bilo mogoče najti v dokumentaciji, ki jo je prevzela, ko je prevzela blago, in na prvi pogled je ta dokumentacija ustrezala gibanju blaga pod veljavnim režimom odloga trošarine. Oseba WR ni mogla nikakor preveriti, ali je bila ARO na tovornem listu CMR uporabljena ali ne. Na dokumentih na prvi pogled ni bilo ničesar, zaradi česar bi dvomila o njih, niti ni imela dostopa do sistema EMCS.

10. Zato je FTT uporabilo sodno prakso Criminal Division of the Court of Appeal (kazenski oddelek pritožbenega sodišča)[4] in odločilo: (i) „to, da oseba [WR] dejansko ve ali da bi morala vedeti, da ima v posesti tihotapljeno blago, bi lahko zadostovalo, da gre za ‚skladiščenje' […] in taka oseba ne bi več imela statusa ‚nedolžnega posrednika'"; (ii) vendar je bila oseba WR nedolžni posrednik in zato ni mogoče trditi, da je „skladiščila" blago niti da je „dobavljala blago" za namene člena 13 uredbe; in (iii) „v ugotovljenih okoliščinah bi uveljavljanje odgovornosti osebe WR sprožilo resna vprašanja združljivosti s cilji zakonodaje". FTT je ugodilo tožbi osebe WR ter odpravilo odločbo o odmeri trošarine in globo.

11. HMRC je zoper to odločbo vložila pritožbo pri Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (oddelek za davčne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo). Upper Tribunal (višje sodišče) je zavrnilo pritožbo HMRC in v bistvu navedlo, da se s to pritožbo ne izpodbija dejanskega stanja, kakor ga je ugotovilo FTT, in da ta pritožba zato izhaja iz tega, da oseba WR ni niti dejansko vedela niti ne bi morala vedeti za poskus tihotapstva. V bistvu je prav tako uporabilo izjemo nedolžnega posrednika in potrdilo odločitev FTT.

12. HMRC je zoper to odločbo vložila pritožbo pri Court of Appeal (pritožbeno sodišče). To sodišče je zavrnilo pritožbo HMRC zoper odločbo Upper Tribunal (višje sodišče) v zvezi z globo, naloženo v skladu s členom 41 zakona o financah iz leta 2008. Vendar predložitveno sodišče dvomi o veljavnosti sodbe Upper Tribunal (višje sodišče) in zlasti o vprašanju, ali bi moral voznik TTV – ki nima nobene pravice do prevažanega blaga ali interesa v zvezi z njim in ne ve niti nima nobenega razloga, da bi menil, da bi bilo treba za blago plačati trošarino – plačati to trošarino v skladu s členom 33(3) Direktive.

13. V teh okoliščinah je Court of Appeal (pritožbeno sodišče, Združeno kraljestvo) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„(1) Ali je oseba (‚P'), ki ima trošarinsko blago v fizični posesti, ko nastane obveznost obračuna trošarine za to blago v državi članici B, zavezana za plačilo te trošarine v skladu s členom 33(3) Direktive 2008/118 […], če ta oseba:

(a) ni imela nobenega pravnega ali premoženjskega interesa za trošarinsko blago;

(b) je trošarinsko blago za plačilo v imenu drugih prevažala med državo članico A in državo članico B; in

(c) je vedela, da je blago, ki je bilo v njeni posesti, trošarinsko blago, vendar ni vedela in ni imela razloga za sum, da je za to blago nastala obveznost obračuna trošarine v državi članici B, ko ali preden je za to blago nastala taka obveznost?

[4] Sodba v zadevi Taylor in Wood proti R [2013] EWCA Crim 1151.

(2) Ali je odgovor na prvo vprašanje drugačen, če oseba ni vedela, da je blago, ki ga je imela v posesti, trošarinsko blago?“

III. Analiza

A. Povzetek trditev strank

14. Oseba WR, vlada Združenega kraljestva ter nizozemska in italijanska vlada ter Evropska komisija so Sodišču predložile pisna stališča.

15. Oseba WR (tožena stranka v postopku v glavni stvari) v bistvu navaja, da sta jo nacionalni sodišči pravilno opredelili kot „nedolžnega posrednika“, ker ni imela nobene pravice do blaga, ki ga je prevažala za plačilo v imenu drugih, ali interesa v zvezi z njim in ni vedela, da za prevažano blago ni bila plačana trošarina; prav tako ni mogoče trditi, da bi se tega morala zavedati, zato ni odgovorna za plačilo te trošarine v skladu s členom 33(3) Direktive. Odločitev, da je nekdo v položaju osebe WR odgovoren za plačilo trošarine, bi povzročila komercialni kaos, saj bi to pomenilo, da bi bil dostavljavec (ki na primer dela za družbo DHL), ki je prevzel zaboj vina na točki A in ga dostavil na točko B (samo zato, ker je na podlagi oznak na paketu vedel ali bi moral vedeti, da vsebuje vino) zavezan za plačilo trošarine, če bi se izkazalo, da za ta zaboj ni bila plačana nobena trošarina.

16. Poleg tega bi bilo treba člen 38 Direktive, ki nalaga obveznost plačila trošarine, ki nastane zaradi nepravilnosti med gibanjem trošarinskega blaga, „kateri koli osebi, ki je sodelovala pri nepravilnosti“, razlagati tako, da se nanaša na nekoga, ki je vedel ali bi moral vedeti za nepravilnost.

17. Prav tako nič v Direktivi ne kaže na to, da bi bilo treba dajatev pobrati od tistih, ki v zvezi z blagom, ki se prevaža, nimajo nobenega interesa in ki ne vedo (in nimajo nobenega razloga, da bi tako mislili), da se za blago še ni plačala trošarina. Taka razlaga ne bi bila primerna niti potrebna za zagotovitev ciljev, ki se uresničujejo z Direktivo, in bi se z njo torej kršilo načelo sorazmernosti.

18. Vlada Združenega kraljestva, nizozemska vlada in Komisija v bistvu navajajo, da bi bilo treba člen 33(3) Direktive razlagati tako, da zahteva, da je oseba, kot je na primer WR, ki v trenutku, ko je treba plačati trošarino, „skladišči blago“, odgovorna za plačilo te trošarine.

19. Italijanska vlada je prišla do podobnega sklepa, a se namesto tega sklicuje na člen 38 Direktive.

B. Presoja

1. Uvodna pojasnila

20. Menim, da je primerno odgovoriti na obe vprašanji hkrati, če želi predložitveno sodišče v bistvu vedeti, ali je voznik tovornega vozila, kot je na primer oseba WR, odgovoren za plačilo trošarine, zlasti, na podlagi člena 33(3) Direktive, ko ta oseba nima nobenega interesa v zvezi z blagom in ne ve ali nima razloga za sum, da je za to blago nastala obveznost obračuna trošarine.

21. Iz v nadaljevanju navedenih razlogov sem sklenil, da je stališče vseh strank (razen osebe WR) pravilno. Na zgornje vprašanje je torej treba odgovoriti pritrdilno: voznik tovornega vozila, kot je v tem primeru oseba WR, je objektivno odgovoren za plačilo trošarine.

22. Preučil bom zlasti cilj ukrepa, besedilo upoštevnih določb in možne analogije z drugimi zakonodajnimi okviri.

23. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da je treba za razlago določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je.[5] Pomen in obseg pojmov, ki jih pravo Unije ne opredeljuje, je namreč treba določiti glede na njihov običajen pomen v vsakdanjem jeziku, pri čemer je treba upoštevati kontekst, v katerem se uporabljajo, in cilje zadevne ureditve.[6]

2. Namen Direktive 2008/118 in cilj upoštevnih določb

24. Glavni namen Direktive je določiti pravila, ki se nanašajo na skladiščenje, gibanje in nadzor trošarinskih proizvodov, da se zagotovi, da bo obveznost plačila trošarine v vseh državah članicah enaka.[7] Ta uskladitev naj bi pripeljala do nemoteno delujočega sistema, po katerem je trošarina plačana sistematično, preden je blago sproščeno v prosti promet – da omogoči prosti pretok blaga, hkrati pa zagotavlja, da nacionalni organi dejansko poberejo pravilen davčni dolg – in ki preprečuje dvojno obdavčevanje transakcij med državami članicami.

25. V obravnavani zadevi se blago ni gibalo pod režimom odloga trošarine, saj je bila dokumentacija lažna (trošarinsko blago je bilo prepeljano na podlagi tovornega lista CMR, ki je vseboval lažno kodo ARO).

26. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je bilo zadevno blago zaradi neveljavnosti dokumenta, ki naj bi dokazal, da je blago krožilo pod režimom odloga trošarine in da je bilo skladiščeno za komercialne namene, že sproščeno v porabo, zaradi česar je nastala obveznost plačila trošarine takoj, ko je prispelo v Združeno kraljestvo.

27. Zakonodaja ob upoštevanju namena Direktive (navedenega v točki 24 teh sklepnih predlogov) našteva vrsto oseb, ki so zavezane za plačilo trošarine.

28. V skladu s členom 33(3) Direktive so za plačilo trošarine zavezane te osebe: (a) oseba, ki opravlja dobavo blaga; (b) oseba, ki skladišči blago (v čisto objektivnem smislu, da ga ima v fizični posesti); ali (c) oseba, ki se ji dobavi blago v drugo državo članico. V primeru nepravilnosti člen 38(3) Direktive določa, da se v takem primeru trošarina zaračuna „osebi, ki je jamčila za njeno plačilo v skladu s členom 34(2)(a) ali členom 36(4)(a)“ in „kateri koli osebi, ki je sodelovala pri nepravilnosti“.

[5] Sodbi z dne 26. januarja 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, točka 26), in z dne 19. julija 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, točka 27 in navedena sodna praksa).

[6] Glej v tem smislu sodbo z dne 13. decembra 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, točka 25 in navedena sodna praksa).

[7] Glej sodbo z dne 5. aprila 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, točka 39).

29. V zvezi s cilji Direktive je, kot bom pojasnil v spodnjem razdelku, namen *široke formulacije* zadevnih določb, ki se nanašajo na vrsto oseb, ki so potencialno zavezane za plačilo trošarine, ne da bi bil določen kakršen koli prednostni vrstni red, in ki so solidarno odgovorne, zagotoviti, da je davčni dolg dejansko plačan in da *mora* za to *nekdo odgovarjati*. Sodišče je to stališče podprlo v svoji sodni praksi. [8]

30. Člen 8(2) Direktive uporablja *načelo solidarne odgovornosti*: „Kadar je več oseb zavezanih za plačilo enega trošarinskega dolga, so te solidarno zavezane za plačilo takšnega dolga".

31. Iz same narave tega načela pa izhaja, da je *vsak dolžnik* odgovoren za plačilo *celotnega zneska* dolga in da sme upnik plačilo tega dolga po svoji izbiri načeloma zahtevati od enega ali od več dolžnikov. [9]

32. Menim, da je odločitev zakonodajalca Unije, da uporabi načelo solidarne odgovornosti, skladna s sistematiko Direktive, *da se zagotovi, da je trošarinski dolg dejansko pobran*. To izhaja iz uvodnih izjav 15, 19 in 20 Direktive, pomen tega stališča pa je bil poudarjen tudi v zadevi van de Water. [10]

33. Kot je poleg tega razvidno iz uvodne izjave 8, Direktiva ni uskladila le pojma blaga, ki je predmet trošarine, in kraja, kjer nastane obveznost plačila trošarine, ampak tudi krog oseb, ki so zavezane za plačilo trošarine. Ko ima oseba v fizični posesti trošarinsko blago, ki je bilo sproščeno v porabo, je ta oseba torej zavezana za plačilo trošarine, ne glede na to, ali ve ali bi morala vedeti, da je za blago treba plačati trošarino.

34. Namen, ki je značilen za solidarno odgovornost, je razširiti pravna sredstva organov ter posledično okrepiti učinkovito izterjavo trošarinskega dolga [11] in varstvo lastnih sredstev Unije.

35. Menim (tako kot nizozemska vlada), da bi bil ta namen (točka 24 teh sklepnih predlogov) ogrožen, če bi morali davčni organi dokazati, da oseba, ki je zavezana za plačilo trošarine, tudi ve, da je treba za zadevno blago plačati trošarino. Takšna zahteva bi v praksi znatno otežila pobiranje davčnega dolga.

36. Zahteva po vedenju dejansko spodbuja izogibanje plačilu trošarine. Transakcije, pri katerih nastane obveznost plačila trošarine, pogosto vključujejo mreže, v katerih se odvija trgovina, prevoz in preprodaja ter ima več oseb vsaka svojo (majhno) vlogo. Zato je povsem mogoče, da se nekoga – na primer voznika tovornega vozila – ki ne ve ničesar in je le majhen člen v celotni verigi, vseeno lahko šteje za odgovornega za plačilo trošarine, saj drugače učinkovita obdavčitev ni mogoča.

37. Kot je dodala vlada Združenega kraljestva, bi uvedba zahteve po vedenju v pojem „skladiščenja" ali „opravljanja dobave" v členih 8(1)(b) in 33(3) Direktive spodkopala njen cilj in namen. Ustvarila bi način, kako se razmeroma zlahka izogniti plačilu trošarine. Posameznik, ki bi imel v fizični posesti blago, za katero se plača trošarina, torej – tako kot oseba WR v tem primeru –

[8] Sodbi z dne 5. aprila 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, točki 41 in 42), in z dne 3. julija 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, točki 25 in 26).

[9] Glej sodbo z dne 18. maja 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, točka 85).

[10] Glej sodbo z dne 5. aprila 2001 (C-325/99, EU:C:2001:201, točka 41) in sklepne predloge generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja Colomerja v zadevi van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, točka 27).

[11] Glej v tem smislu tudi sodbo z dne 18. maja 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, točka 88).

enostavno ne bi opredelil osebe, ki ga je zaposlila za prevoz blaga, ali katerih koli drugih podrobnosti v zvezi z lastništvom blagom (bodisi namerno bodisi zato, ker so mu bile dane lažne informacije).

38. To bi otežilo boj proti goljufijam in zlorabam, čeprav sama sistematika Direktive in uvodne izjave zahtevajo, da *nacionalni organi zagotovijo, da je davčni dolg dejansko pobran* (glej točko 32 teh sklepnih predlogov).

39. Trditev osebe WR v zvezi s primerom dostavljavca DHL (v točki 15 teh sklepnih predlogov) [12] je mogoče zlahka zavrniti. Oseba, ki dostavlja za DHL, ne bi bila odgovorna, družba DHL pa bi bila. Kot je poudarila nizozemska vlada, je treba osebo WR obravnavati kot samozaposleno in posledično kot podjetnika, ki je bil pripravljen delati brez pisne pogodbe in plačilo sprejeti v gotovini. Podjetništvo vključuje podjetniško tveganje, to pa vključuje podjetnikovo osebno odgovornost za osebe, s katerimi posluje in od katerih prejema provizije. Poleg tega se lahko podjetnik pred takšnimi tveganji zaščiti z zavarovanjem ali pa to tveganje pogodbeno prenese na stranke.

3. Besedilo upoštevnih določb

40. Osebe, ki so zavezanci za plačilo trošarine, so glede na primere iz člena 33(3) Direktive oseba, ki opravlja dobavo blaga, ali oseba, ki ga skladišči za dobavo, ali oseba, ki se ji dobavi blago.

41. Po mojem mnenju je besedilo te določbe jasno in hkrati še posebej široko formulirano.

42. Kot je poudarila vlada Združenega kraljestva, nič v Direktivi (tako kot niti v njeni predhodnici, Direktivi 92/12/EGS [13]) ne preprečuje državam članicam, da vsakomur, ki skladišči trošarinsko blago v komercialne namene zunaj režima odloga trošarine, zaračunajo zapadli davčni dolg, niti ni nikakršne zahteve, da se mora oseba zavedati trošarinskega statusa blaga, da ga lahko „skladišči".

43. Običajen pomen besed „skladiščenje" in „opravljanje dobave" blaga, uporabljenih v Direktivi, je jasen: potrebna je samo fizična posest blaga. Glede na to, da med jezikovnimi različicami besedila ni s tem povezanih razlik, je mogoče sklepati, da izraz „oseba, […] ki skladišči blago" zajema vsakogar, ki ima blago v fizični posesti, razen če tej razlagi nasprotuje namen določbe ali splošna pravna načela.

44. Če bi zakonodajalec Unije nameraval zahtevati dejansko ali domnevno vedenje, bi sprejel izrecno določbo v tem smislu.

45. Res je, da v trošarinski zakonodaji Unije beseda „skladiščenje" ni opredeljena. Vendar, kot je poudarila Komisija, sistematična razlaga kaže, da takšna opredelitev obstaja v carinski zakonodaji, torej v sistemu, ki je v mnogih pogledih primerljiv s trošarinsko zakonodajo. V skladu s členom 5(34) carinskega zakonika Unije [14] „‚imetnik blaga' pomeni osebo, ki je lastnik blaga ali ima podobno pravico razpolaganja z blagom *ali ima fizično kontrolo nad blagom*" (moj poudarek).

[12] Ta argument so pravniki v preteklosti že navajali. Glej Snell, C., „Whose duty is it anyway?", *No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, Winter 2015/2016, str. 8 in 9.

[13] Direktiva z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179).

[14] Uredba (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. oktobra 2013 o carinskem zakoniku Unije (UL 2013, L 269, str. 1).

46. Široka formulacija člena 33 Direktive zagotavlja, da postane zavezan *vsak*, ki skladišči blago, dokler trošarina ni plačana, kot je v zadevi Gross navedlo Sodišče.[15] Ta zadeva se je nanašala na razlago člena 7 Direktive 92/12 (predhodnik člena 33 Direktive), predvsem pa na to, ali so zaporedni imetniki blaga, ki je bilo sproščeno v porabo, lahko zavezani za plačilo trošarine. Nenazadnje to podpira tudi namen Direktive, in sicer zagotovitev, da bo davčni dolg dejansko pobran.

47. Pravilnost pristopa Sodišča v zadevi Gross se je zagovarjala tudi v pravni literaturi.[16]

48. Kot je UK Upper Tribunal (višje sodišče Združenega Kraljestva) že pravilno odločilo v zadevi B&M Retail Ltd proti HMRC[17] – v zadevi, ki se ni neposredno nanašala na člen 33 Direktive, ampak bolj na razlago člena 7 in nastanek obveznosti v skladu s členom 7 te direktive, a je tu vseeno upoštevna – „po našem mnenju daje zadeva Gross jasen precedens, da organi države članice, ko trošarinsko blago, za katero ni bila plačana trošarina, kroži v tej namembni državi članici, lahko izbirajo, kateremu od zaporednih imetnikov blaga bodo obračunali trošarino, če ni bilo predhodnega obračuna trošarine. To ustreza temeljni usmeritvi Direktive iz leta 2008, […] da je dolžnost zadevne države članice, da zagotovi, da je za blago, za katero je bilo ugotovljeno, da je bilo sproščeno v porabo, plačana trošarina. Odločba v zadevi je torej skladna z načelom, da bi moralo biti mogoče cariniti osebo, ki skladišči blago, za katero ni bila plačana trošarina, čeprav je bilo to blago morda že sproščeno v porabo v isti državi članici, če ni bilo predhodnega obračuna neporavnanih dajatev".

49. Prav tako naj v potrditev tega tu navedem sodbo z dne 19. marca 2019 (točka 66), kjer je predložitveno sodišče odločilo, da „se strinjamo, da je temeljna usmeritev Direktive iz leta 2008 […], da je dolžnost vsake države članice, da zagotovi, da je trošarina plačana […]. Če države članice ne bi sprejele ukrepov za zagotovitev, da blago, za katero bi morala biti plačana trošarina, ne more prosto krožiti znotraj enotnega trga skupaj z blagom, za katero je bila plačana trošarina, bi šlo za izkrivljanje notranjega trga. Kot je prav tako poudarilo Upper Tribunal (višje sodišče) v zadevi Davison and Robinson,[18] mora HMRC, če nima upoštevnih informacij, povezanih s predhodno sprostitvijo v porabo, cariniti osebo, ki skladišči zadevno blago, če je to edina točka, na kateri je treba plačati trošarino, ki jo je mogoče določiti. Naj omenimo trditev HMRC, da je, če voznik, v tem primeru oseba [WR], ne more opredeliti pošiljatelja, ali uvoznika, ali svojega delodajalca, edina oseba, ki se ji lahko obračuna trošarina, voznik sam. Če vozniku ni mogoče obračunati trošarine v okoliščinah, ko HMRC ali sodišče ugotovi, da ni vedel, da je za blago treba plačati trošarino, so možnosti za tihotapljenje in goljufijo očitno večje. Zato se zdi, da je bila objektivna odgovornost sprejeta značilnost režima v skladu z zaporednimi direktivami, kot je bilo uvodoma pojasnjeno […] v zadevi Greenalls[19]".

50. Strinjam se namreč z analizo v zadevi Greenalls, kjer sodnik Hoffmann v svoji sodbi (s katero se je večina v House of Lords (zgornji dom parlamenta Združenega kraljestva) strinjala) v točki 4 pravi, da „je bila Direktiva iz leta [1992] sprejeta kot del vzpostavitve enotnega trga brez davčnih mej. Glavni namen Direktive je bila vzpostavitev enega samega sklopa pravil za določitev, kdaj nastane obveznost plačila trošarine, zato da bi se preprečil položaj, v katerem bi se trošarina za

15 Sodba z dne 3. julija 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042).

16 Glej med drugim Rehberg, E., in Ring, N., „Steuerschuld als ‚zweiter' Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?", EU-Umsatz-Steuerberater, 2014, (številka 3), str. 51, in Bogaerts, D., „Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice", Highlights & Insights on European Taxation, 2014, št. 10, str. 52 in 53.

17 [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

18 Davison and Robinson Ltd proti HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

19 Greenalls Management Ltd proti Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

isto blago zaračunala v različnih državah". V tej sodbi je House of Lords (zgornji dom parlamenta Združenega kraljestva) razsodil, da je bila družba za skladiščenje objektivno odgovorna za plačilo trošarine za proizvedeno vodko, ki je bila iz trošarinskega skladišča družbe sproščena za izvoz, a je bila na neki točki goljufivo preusmerjena. Sodnik Hoffmann je s sklicevanjem na sodbo v zadevi van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201) (v točki 7) opozoril, da je identiteta osebe ali oseb, ki so zavezane za plačilo trošarine po tem, ko je bilo blago „sproščeno v porabo", zadeva, o kateri države članice odločajo same. V skladu z upoštevno ureditvijo besede „sproščeno v porabo" niso opisane z besedami, kakršna je „zakonito". Sodnik Hoffmann je zato ugotovil, da je bila družba za skladiščenje objektivno odgovorna.

51. Menim tudi, da je treba vsakega imetnika blaga, kot je oseba WR, šteti za objektivno odgovornega.

52. Strinjam se s predložitvenim sodiščem, ki v točkah 67 in 68 svoje sodbe z dne 19. marca 2019 tudi navede, da „se ta politika po našem mnenju izraža v določbah Direktive in uredb. Strinjamo se […], da običajni pomen besed „skladiščenje" ali „opravljanje dobave" blaga ne zajema zahteve, da se oseba zaveda davčnega statusa blaga. Čeprav sta pravičnost in sorazmernost seveda temelja tako prava Unije kot tudi „common law", ne izključujeta vedno uveljavljanja objektivne odgovornosti. Zelo velik pomen pripisujemo argumentu, da uveljavljanje objektivne odgovornosti voznika v teh okoliščinah glede na temeljno politiko Direktive ne krši načel pravičnosti ali sorazmernosti […] Običajno se obdavčijo objektivni dogodki ali transakcije ne glede na to, kako davčni zavezanec razmišlja".

53. Kot je poudarila nizozemska vlada, je jezikovna razlaga člena 33(3) Direktive potrjena s sistematiko te direktive. Direktiva zahtevo po vedenju določa samo v primeru nepravilnosti med gibanjem trošarinskega blaga pod režimom odloga trošarine v smislu člena 8(1)(a)(ii) te direktive. To podpira tudi sodba Gross.[20] Iz te sodne prakse izhaja, da se člena 33(3) ne sme razlagati tako, da bi „bilo pobiranje zapadle trošarine ob prehodu meje Unije bolj negotovo".

54. V praksi bo namreč v primeru takšnega gibanja vedno potrebno zavarovanje (v večini primerov s strani pošiljatelja trošarinskega blaga). V takem primeru je pobiranje trošarine zagotovljeno. Iz teh razlogov se je zakonodajalec Unije odločil, da bo v členu 8(1)(a)(ii) Direktive odgovornost drugih oseb, ki so sodelovale pri nepravilni odpremi, omejil na tiste, ki so vedele oziroma je razumno pričakovati, da bi morale vedeti za nepravilnosti pri odpremi.

55. V primerih, kjer zgoraj omenjenega zavarovanja ni, ker ni bilo zahteve po takem zavarovanju – kot v tem primeru – to, da bi zakonodajalec vključil zahtevo po vedenju, ni bilo zaželeno. Zato zakonodajalec Unije ni vključil zahteve po vedenju v člen 33(3) Direktive.

56. V zvezi z dejstvi, na katerih temelji zadeva v postopku v glavni stvari – glede na pristop nacionalnih davčnih organov – se obravnavana zadeva ne nanaša na nepravilno odpremo iz režima odloga trošarine, ki jo zajema člen 7(2) Direktive, ampak na nepravilno skladiščenje blaga v komercialne namene v državi članici, ki ni tista država članica, v kateri je bila trošarina plačana, zaradi česar po navedbah nacionalnih davčnih organov pride do odgovornosti za plačilo trošarine v skladu s členom 33 te direktive.

[20] Sodba z dne 3. julija 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042, točke od 24 do 27).

57. Toda, kot je poudarila Komisija, položaj je v bistvu enak: blago, za katero obstaja obveznost plačila trošarine, je skladiščeno zunaj režima odloga trošarine, zato mora biti trošarina plačana takoj. Ni nujno, da se gibanje obdavčljivega blaga med državami članicami odvija pod režimom odloga trošarine, je pa vseeno predmet v glavnem podobnega režima. Z vidika namembne države članice namreč ni razlike med blagom, ki je bilo nepravilno odpremljeno iz režima odloga trošarine v drugi državi članici in prepeljano v namembno državo članico, na eni strani in blagom, za katero je bila trošarina plačana v drugi državi članici in ki je bilo nato prepeljano v namembno državo članico na drugi strani. V obeh primerih nastane obveznost plačila trošarine takoj.

58. Iz zgoraj navedenega izhaja, da pomen besede „skladiščenje" v členu 33(1) in (3) Direktive vključuje preprosto fizično posest.

4. Člen 38 Direktive 2008/118

59. Strinjam se tako z nizozemsko in italijansko vlado kot tudi s Komisijo, ki v bistvu trdijo, da v postopku, kakršen je ta v glavni stvari, ne bo ostalo pri navedenem. To ni zadeva, v kateri se je gibanje blaga in plačilo trošarine odvilo po običajni poti. To je zadeva, v kateri je prišlo do nepravilnosti, torej je za koristen odgovor na vprašanji za predhodno odločanje morebiti upošteven tudi člen 38 Direktive. V skladu s členom 38 je trošarino med drugim dolžna plačati „katera koli oseba, ki je sodelovala pri nepravilnosti". Osebo, ki prevaža blago in ga ima v posesti, ko se zgodi nepravilnost, se lahko šteje za „sodelujočo" pri nepravilnosti, četudi je sodelovanje pasivno in nenamerno.

60. Vsekakor menim, da morebitna upoštevnost člena 38 Direktive v obravnavani zadevi ne spremeni moje analize v zvezi s členom 33 te direktive: oseba v položaju osebe WR je zavezana za plačilo trošarine.

61. Člen 38(3) Direktive našteva osebe, ki so zavezane za plačilo trošarine v primeru nepravilnosti. Poleg osebe, ki je zagotovila plačilo, vključuje še „katero koli osebo, ki je sodelovala pri nepravilnosti".

62. Strinjam se s Komisijo in nizozemsko vlado, da oseba, ki prevaža blago, v bistvu sodeluje pri nepravilnosti. V vsakem primeru člen 38(3) Direktive tako kot člen 33(3) Direktive ne zahteva, da dolžnik ve, da je za zadevno blago še vedno treba plačati trošarino.

63. To stališče je v skladu s široko razlago besedila „katera koli oseba, ki je sodelovala pri nepravilnosti" v členu 38(3) Direktive 2008/118, ki jo je Sodišče podalo v sodbi z dne 17. oktobra 2019, Comida paralela 12[21].

64. Strinjam se tudi z italijansko vlado, da v obravnavani zadevi ni nobenega dvoma, da se lahko besede „katera koli oseba, ki je sodelovala pri nepravilnosti" nanašajo na voznika tovornega vozila WR. Poklicno se je s tem ukvarjal in bi lahko sprejel vse potrebne previdnostne ukrepe, da bi se izognil nehoteni vpletenosti v nezakonito tihotapljenje. Objektivna odgovornost namreč ne zagotavlja le, da bo *nekdo* plačal trošarino, ampak tudi odvrača od tihotapljenja.

[21] C-579/18, EU:C:2019:875, točki 34 in 35.

65. To razlago potrjuje člen 8(1)(a) in (b) te direktive, poleg tega pa je povsem v skladu s splošno sistematiko Direktive, ki je zasnovana tako, da zagotavlja, da pri posameznikih, ki sodelujejo pri gibanju trošarinskega blaga, ne bi bilo slepih peg glede odgovornosti.

66. Kot je poudarila Komisija, obstoj morebitne regresne pravice glede na logiko Direktive ni obvezen element solidarne odgovornosti, čeprav taka pravica morda obstaja v nacionalnem pravu, ki se uporabi. Osebe, ki so morebiti odgovorne za plačilo trošarine, imajo možnost, da se med seboj v okviru zasebnega prava dogovorijo glede regresne pravice ali odškodnine. Obstoja take pravice ne zahteva niti nobena druga določba ali načelo prava Unije. Kot je Sodišče poudarilo v sklepu z dne 22. novembra 2001, Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), je vprašanje, ali bi oseba, ki je zavezana za plačilo trošarine, morala imeti pravico do vračila trošarine, prepuščeno državam članicam.

67. Iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da razlaga Direktive, ki je navedena v teh sklepnih predlogih, ne posega v možnost, ki je morebiti določena v nacionalnem pravu, da oseba, kot je WR, ki je postala zavezana za plačilo trošarine v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, vloži regresni zahtevek proti drugi osebi, ki je zavezana za plačilo te trošarine.[22]

IV. Predlog

68. Iz navedenih razlogov Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Court of Appeal (pritožbeno sodišče, Združeno kraljestvo), odgovori:

– Besedo „skladiščenje“ v členu 33(1) in (3) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS je treba razlagati tako, da vključuje preprosto fizično posest, kakršna je v primeru osebe WR v postopku v glavni stvari.

– Enaka ugotovitev smiselno velja v zvezi s členom 38 te direktive, v skladu s katerim je trošarino med drugim dolžna plačati „katera koli oseba, ki je sodelovala pri nepravilnosti“. Osebo, kot je na primer oseba WR, ki prevaža blago in ga ima v posesti, ko se zgodi nepravilnost, se lahko šteje za „sodelujočo“ pri nepravilnosti, čeprav je to sodelovanje pasivno in nenamerno.

[22] Glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 2019, Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, točka 44).