Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PRIITA PIKAMÄEJA,
predstavljeni 8. oktobra 2020 [1]

Zadeva C-95/19

Agenzia delle Dogane
proti
Silcompa SpA

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Corte Suprema di Cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija))

„Predhodno odločanje – Trošarine – Direktiva 92/12/EGS – Člena 6 in 20 – Sprostitev proizvodov v porabo – Ponareditev spremnega administrativnega dokumenta – Prekršek ali nepravilnost, storjena med gibanjem trošarinskih proizvodov pod režimom odloga plačila trošarine – Nepravilen izstop proizvodov iz režima odloga plačila trošarine – Ugotovitev države članice, v kateri nastane obveznost plačila trošarine – Direktiva 76/308/EGS – Členi 6, 8 in 12, od (1) do (3) – Vzajemna pomoč – Trošarina, pobrana zaporedoma za iste transakcije v dveh državah članicah – Podvajanje terjatve v zvezi s trošarinami – Pristojnost nadzora sodišč države članice, v kateri ima zaprošeni organ sedež – Morebitna zavrnitev zaprosila za pomoč“

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil vložen v okviru spora med Agenzia delle Dogane (agencija za carine, Italija) (v nadaljevanju: agencija) in družbo Silcompa SpA, proizvajalko etilnega alkohola s sedežem v Italiji, v zvezi z zaprosilom za izterjavo trošarin, naslovljenim na to družbo, v okviru postopka pomoči, določenega v členu 7(1) Direktive 76/308/EGS. [2]

2. Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija) z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je v okviru postopka, ki ga družba začne zoper izvršilne ukrepe, katerih namen je pobrati trošarinske terjatve in so bili sprejeti v eni od držav članic (v obravnavani zadevi Italiji) na zaprosilo druge države članice (v obravnavani zadevi Helenske republike), mogoče opraviti preverjanje pogoja v zvezi s krajem, kjer sta bila nepravilnost ali prekršek med gibanjem proizvodov, za katere je nastal trošarinski dolg, storjena.

3. To vprašanje se postavlja v okviru, v katerem po navedbah predložitvenega sodišča tako italijanski kot tudi grški pristojni organi zahtevajo izterjavo terjatve v zvezi s trošarinami, ki se nanašajo na iste obdavčene transakcije.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 Direktiva Sveta z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 1, str. 44), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/44/ES z dne 15. junija 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 12, str. 27) (v nadaljevanju: Direktiva 76/308). Z Direktivo Sveta 2008/55/ES z dne 26. maja 2008 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (UL 2008, L 150, str. 28) so bili Direktiva 76/308 in ustrezni akti, s katerimi je bila spremenjena, kodificirani. Direktiva 2008/55/ES je bila s 1. januarjem 2012 razveljavljena z Direktivo Sveta 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi (UL 2010, L 84, str. 1). Vendar je ob upoštevanju datuma zaprosila za pomoč iz spora o glavni stvari ta predlog za sprejetje predhodne odločbe preučen z vidika določb Direktive 76/308, kakor je bila spremenjena.

4. Ta spor se glede na predmet umešča na stičišče med trošarinskim režimom Evropske unije in vzajemno pomočjo pri izterjavi nekaterih dajatev. Sodišče bo moralo tako preučiti medsebojno povezavo med določbami Direktive 92/12/EGS o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov[3] na eni strani ter Direktive 76/308, katere določbe se *ratione temporis* uporabljajo v obravnavani zadevi, na drugi. Čeprav se obravnavana zadeva nanaša na direktivi, ki sta bili že razveljavljeni, ostaja vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, aktualno, saj direktivi 2008/118 in 2010/24 v bistvu temeljita na istih načelih kot zgoraj navedeni predhodni direktivi.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 92/12

5. Direktiva 92/12 se v skladu s členom 3(1) med drugim uporablja za alkohol in alkoholne pijače.

6. Člen 4 Direktive 92/12 določa:

„Za namene direktive se uporabljajo naslednje opredelitve:

(a) *imetnik trošarinskega skladišča*: fizična ali pravna oseba, ki ima dovoljenje pristojnih organov države članice za proizvodnjo, predelavo, skladiščenje, prejem in odpremo trošarinskih proizvodov pri opravljanju lastne poslovne dejavnosti, pri čemer je plačilo trošarine odloženo pod režimom trošarinskega skladiščenja;

(b) *trošarinsko skladišče*: prostor, v katerem imetnik trošarinskega skladišča pri opravljanju svoje poslovne dejavnosti trošarinsko blago proizvaja, predeluje, skladišči, prejema ali odpremlja pod režimom odloga plačila trošarine z upoštevanjem pogojev, ki jih določijo pristojni organi države članice, v kateri se trošarinsko skladišče nahaja;

(c) *režim odloga plačila trošarine*: davčni režim, ki se uporablja za proizvodnjo, predelavo, skladiščenje in premik proizvodov, in je plačilo trošarine odloženo;

[…]“.

7. Člen 6 Direktive 92/12 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;

(b) vsaka proizvodnja teh proizvodov, tudi nepravilna, zunaj režima odloga plačila trošarine;

3 Direktiva Sveta z dne 25. februarja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/108/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 235) (v nadaljevanju: Direktiva 92/12). Direktiva 92/12 je bila s 1. aprilom 2010 razveljavljena z Direktivo Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 (UL 2009, L 9, str. 12). Vendar je glede na datum dejanskega stanja v sporu o glavni stvari ta predlog za sprejetje predhodne odločbe preučen z vidika določb Direktive 92/12.

(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 […]“.

8. Člen 15(1), prvi pododstavek, Direktive 92/12 določa, da se mora načeloma „trošarinsko blago pod režimom odloga plačila trošarine gibati med trošarinskimi skladišči“.

9. Člen 15(3) in (4) te direktive določa:

„3. Tveganje, ki izhaja iz gibanja trošarinskih proizvodov znotraj Skupnosti, se zavaruje z jamstvom, ki ga zagotovi imetnik odpremnega trošarinskega skladišča, kakor to določa člen 13, ali če je to potrebno z jamstvom, ki solidarno in skupno zavezuje pošiljatelja in tudi prevoznika. […]

[…]

4. Brez poseganja v določbo člena 20 se lahko imetnik odpremnega trošarinskega skladišča in, če pride do takega primera, prevoznik razbremeni odgovornosti le na podlagi dokazila, da je prejemnik prevzel pošiljko proizvodov, zlasti s spremnim dokumentom iz člena 18 pod pogoji iz člena 19.“

10. Člen 18(1) Direktive 92/12 določa:

„Ne glede na možno uporabo računalniško podprtih postopkov mora vse trošarinske izdelke, ki se med državami članicami gibajo pod režimom odloga plačila trošarine, tudi tiste, ki se gibajo po morju ali zraku, neposredno iz ene v drugo luko ali letališče v Skupnosti, spremljati dokument, ki ga izda pošiljatelj. Ta dokument je lahko bodisi administrativni dokument ali komercialni dokument. Oblika in vsebina tega dokumenta ter postopek, ki se izvede, kadar njegova uporaba objektivno ni ustrezna, se določijo v skladu s postopkom iz člena 24.“

11. Člen 20 te direktive določa:

„1. Če je med premikanjem trošarinskih proizvodov prišlo do nepravilnosti ali prekrškov v zvezi s plačilom obveznosti trošarin, mora dolg iz trošarine plačati fizična ali pravna oseba, ki je jamčila za plačilo trošarine v skladu s členom 15(3), v državi članici kjer je prekršek ali nepravilnost storila, neodvisno od uvedbe kazenskega postopka.

Če se trošarina pobere v državi članici, ki ni država odpreme, mora država članica, ki trošarino pobere o tem obvestiti pristojne organe v državi odpreme.

2. Če se med premikanjem odkrije prekršek ali nepravilnost in se ne da ugotoviti, kje je bil storjen, se šteje, da je storjen v državi članici, v kateri je bil odkrit.

3. Ne glede na določbe člena 6(2), kadar se za trošarinske proizvode, ki ne prispejo v namembni kraj [kadar trošarinski proizvodi ne prispejo v namembni kraj] in ni mogoče ugotoviti, kje je prekršek ali nepravilnost bila storjena[,] velja[,] da sta prekršek ali nepravilnost bila storjena v državi članici odpreme, ki pobere trošarino po stopnji, veljavni na dan odpošiljanja proizvodov, razen če se v štirih mesecih od dneva odpreme proizvodov pristojnim organom predloži dokaz o pravilnosti transakcije ali o kraju, kjer je bila nepravilnost ali prekršek dejansko storjen. Države članice sprejmejo ustrezne ukrepe, potrebne za obravnavanje kakršnekoli kršitve predpisov ali nepravilnosti in za učinkovito kaznovanje.

4. Če se je pred iztekom triletnega obdobja od datuma izdaje spremnega dokumenta ugotovila država članica, v kateri je bila dejansko storjena nepravilnost ali prekršek, ta država članica pobere trošarino po stopnji, veljavni na dan, ko je bilo blago odposlano. V tem primeru se takoj ob predložitvi dokazila o pobrani trošarini, prvotno pobrana trošarina povrne.“

2. Direktiva 76/308

12. Cilj Direktive 76/308 je odpraviti ovire za ustanovitev in delovanje skupnega trga, ki obstajajo, ker nacionalni predpisi o izterjavi, med drugim trošarin, veljajo samo na nacionalnih ozemljih.

13. V skladu s členom 5(1) te direktive zaprošeni organ na zaprosilo organa prosilca in v skladu s predpisi, ki veljajo za vročitev podobnih dokumentov ali odločb v državi članici, v kateri ima zaprošeni organ sedež, vroči naslovniku vse dokumente in odločbe, vključno s sodnimi, ki izvirajo iz države članice, v kateri ima organ prosilec sedež, in ki se nanašajo na terjatev ali na njeno izterjavo.

14. Člen 6 Direktive 76/308 določa:

„1. Zaprošeni organ na prošnjo [zaprosilo] organa prosilca v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ki veljajo za podobne terjatve v državi članici, v katerih [izterjavo podobnih terjatev, ki izvirajo iz države članice, v kateri] ima zaprošeni organ sedež, izterja zneske terjatev, na katere se nanaša izvršilni naslov.

2. Iz tega razloga se vsaka terjatev, za katero je bilo vložena prošnja [V ta namen se vsaka terjatev, za katero je bilo vloženo zaprosilo] za izterjavo, obravnava kot terjatev države članice, v kateri ima zaprošeni organ sedež, razen v primeru uporabe člena 12.“

15. Člen 7(1) in (2) te direktive določa:

„1. Zahtevku [Zaprosilu] za izterjavo terjatve, ki ga organ prosilec naslovi na zaprošeni organ, mora biti priložena uradna ali overjena kopija dokumenta za uveljavitev [izvršilnega naslova], ki jo izda država članica, v kateri ima organ prosilec sedež in, če je to potrebno, izvirnik ali overjena kopija drugih dokumentov, ki so potrebni za izterjavo.

2. Organ prosilec ne sme predložiti zahtevka za poravnavo, če [lahko zaprosilo za izterjavo predloži le pod pogojem, da]:

(a) se terjatev in/ali izvršilni naslov [ne] izpodbija v državi članici, v kateri ima sedež, razen v primerih, ko se uporabi [drugi] pododstavek člena 12(2),

(b) je v državi članici, v kateri ima sedež, začel ustrezne postopke za izterjavo, ki so mu na voljo na podlagi dokumenta [izvršilnega naslova] iz odstavka 1, in na podlagi ukrepov ni [ne bo] prišlo do plačila terjatve v celoti.“

16. Člen 8 navedene direktive določa:

„1. Izvršilni naslov se neposredno prizna in samodejno upošteva kot izvršilni naslov terjatve države članice, v kateri je sedež zaprošenega organa.

2. Ne glede na prvi odstavek se izvršilni naslov, če je to ustrezno in v skladu z določbami, veljavnimi v državi članici, v kateri ima zaprošeni organ sedež, lahko sprejme kot, prizna za, dopolni z ali nadomesti z izvršilnim naslovom na ozemlju te države članice.

Države članice si prizadevajo, da v treh mesecih po datumu prejema zahtevka [zaprosila] za izterjavo dokončajo tako sprejetje, priznanje, dopolnitev ali zamenjavo, razen v primerih, ko se uporabi tretji pododstavek. Zahtevek ne sme biti zavrnjen [Izvedbe teh formalnosti ni mogoče odreči], če je izvršilni naslov pravilno pripravljen. Zaprošeni organ obvesti organ, ki predloži zahtevek, [organ prosilec] o razlogih za podaljšanje tri mesečnega roka.

Če je vzrok za spor v zvezi s terjatvijo in/ali izvršilnim naslovom, ki ga izda organ prosilec, katerakoli od teh formalnosti, se uporabi člen 12."

17. Člen 12, od (1) do (3), Direktive 76/308 določa:

„1. Če med postopkom za izterjavo zainteresirana stranka izpodbija terjatev in/ali izvršilni naslov, ki ga izda država članica, v kateri ima organ prosilec sedež, mora sprožiti postopek pri pristojnem organu države članice, v kateri ima organ prosilec sedež, v skladu z veljavnimi predpisi te države. Organ prosilec mora o takšnem postopku obvestiti zaprošeni organ. O postopku lahko zaprošeni organ obvesti tudi zainteresirana stranka.

2. Ko zaprošeni organ prejme obvestilo iz odstavka 1 bodisi od organa prosilca ali od zainteresirane stranke, ustavi postopek za uveljavljanje [izterjavo] terjatve, dokler pristojni organ ne odloči o zadevi, razen če organ prosilec zahteva drugače v skladu z drugim pododstavkom. […]

Ne glede na prvi pododstavek odstavka 2 organ prosilec v skladu z zakoni in drugimi predpisi, veljavnimi v državi članici, v kateri ima sedež, lahko zahteva od zaprošenega organa, da poravna [izterja] izpodbijano terjatev, v kolikor ustrezni zakoni in drugi predpisi, veljavni v državi članici, v kateri ima sedež zaprošeni organ, dovoljujejo tak postopek. Če je izid izpodbijanja v korist dolžnika, mora organ prosilec vrniti vse poravnane [izterjane] zneske, skupaj z ustreznim nadomestilom v skladu z zakonodajo, veljavno v državi članici, v kateri ima zaprošeni organ sedež.

3. Če se izvršilni naslovi [ukrepi] izpodbijajo v državi članici, v kateri ima zaprošeni organ sedež, je treba sprožiti postopek pri pristojnem organu te države članice v skladu z njenimi zakoni in predpisi."

B. Italijansko pravo

18. Vzajemno pomoč pri izterjavi trošarin v Italiji ureja zlasti decreto legislativo n. 69, recante „Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise" (zakonska uredba št. 69 o izvajanju Direktive [2001/44] o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki so del sistema financiranja [Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada (EKUJS)], ter iz prelevmanov in carin, glede [davka na dodano vrednost (DDV)] in določenih trošarin) z dne 9. aprila 2003[4] (v nadaljevanju: zakonska uredba št. 69/2003).

19. Člen 5 zakonske uredbe št. 69/2003, naslovljen „Pomoč pri izterjavi terjatev", določa:

„1. Ministero dell'economia e delle finanze (ministrstvo za gospodarstvo in finance, Italija) na zaprosilo organa prosilca na podlagi prejetih izvršilnih naslovov začne postopke za izterjavo terjatev iz člena 1, nastalih v državi članici, v kateri ima ta organ sedež, v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ki veljajo za podobne terjatve na nacionalnem ozemlju; ti izvršilni naslovi, ki so neposredno in nemudoma izvršljivi, se obravnavajo enako kot seznami davčnih zavezancev iz decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602 (uredba predsednika republike št. 602 z dne 29. septembra 1973).

4 GURI št. 87 z dne 14. aprila 2003.

2. Organ prosilec lahko zaprosilo za izterjavo predloži le pod pogojem, da:

(a) se terjatev ali izvršilni naslov ne izpodbija v državi članici, v kateri ima sedež, razen če se izrazi izrecna želja, da se postopek izterjave začne kljub sporu;

(b) je v državi članici, v kateri ima sedež, začel ustrezne postopke za izterjavo in če na podlagi sprejetih ukrepov ne bo prišlo do plačila terjatve v celoti.

3. Zaprosilo vključuje:

(a) ime, naziv podjetja, naslov prebivališča ali sedeža in vse druge ustrezne podatke v zvezi z identifikacijo fizičnih oseb, pravnih oseb ali tretjih dolžnikov, ki imajo njihovo premoženje;

(b) ime, naslov in vse druge ustrezne informacije v zvezi z identifikacijo organa prosilca;

(c) izvršilni naslov, na podlagi katerega se zaprosi za izterjavo, ki ga izda država članica, v kateri ima organ prosilec sedež;

(d) vrsto in znesek terjatve, vključno z zneski iz naslova glavnice, obresti in morebitnih kazni, glob in stroškov, izraženih v valutah držav članic, v katerih imata sedež organ prosilec in zaprošeni organ;

(e) datum, ko je organ prosilec ali zaprošeni organ naslovniku vročil izvršilni naslov;

(f) datum, od katerega je mogoča izterjava po veljavni zakonodaji države članice prosilke, in obdobje, v katerem jo je mogoče izpeljati;

(g) izjavo, da se terjatev in izvršilni naslov v državi članici prosilki ne izpodbijata, oziroma izrecno izraženo željo, da se postopek izterjave začne kljub sporu. Zaprosilo v vsakem primeru vsebuje izjavo o tem, da se je v državi članici prosilki postopek izterjave začel in da na podlagi tega postopka ne bo prišlo do plačila terjatve v celoti;

(h) vse druge ustrezne podatke.

4. Takoj, ko organ prosilec izve za kakršne koli pomembne informacije v zvezi z zadevo, na katero se nanaša zaprosilo za izterjavo, se obrne na zaprošeni organ.

5. Zaprosilu za izterjavo terjatve se priložita izvirnik in overjena kopija izvršilnega naslova, ki ga izda druga država članica, in drugi dokumenti, ki so potrebni za izterjavo terjatve. Skupaj z zaprosilom, izvršilnim naslovom in morebitnimi drugimi dokumenti se pošlje tudi prevod v italijanski jezik.

6. Dolžniku se lahko po posvetovanju z organom prosilcem odobri rok za plačilo dolgovanih zneskov ali dovoli plačilo teh zneskov na obroke v mejah in pod pogoji, določenimi v veljavnih nacionalnih določbah. Obresti za zamudo pri plačilu se zaračunajo v skladu z veljavnimi nacionalnimi predpisi od datuma vročitve izvršilnega naslova za izterjavo. Morebitni zneski, pridobljeni iz naslova obresti, zaračunanih za čas podaljšanja roka za plačilo ali plačila na obroke, se nakažejo državi članici prosilki.

7. Ministrstvo za gospodarstvo in finance izterja terjatve od dolžnika in zadrži vse stroške, ki jih ima zaradi postopka izterjave, ki se v nacionalnem pravu uporabljajo za podobne terjatve.

8. Pri izterjavi terjatev iz te zakonske uredbe se smiselno uporabljajo določbe, ki jih vsebujeta decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (uredba predsednika republike št. 602 z dne 29. septembra 1973), kakor je bila spremenjena, in decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 (zakonska uredba št. 46 z dne 26. februarja 1999), kakor je bila spremenjena.

9. Če izterjava terjatev povzroči posebno težavo, zelo velike stroške ali spada na področje boja proti organiziranemu kriminalu, se organ prosilec in zaprošeni organ lahko za vsak primer posebej sporazumeta o posebni ureditvi povračil.

10. Ministrstvo za gospodarstvo in finance obvesti organ prosilec o vseh ukrepih, ki jih je sprejelo v zvezi z zaprosilom za izterjavo terjatev."

20. Člen 6 zakonske uredbe št. 69/2003, naslovljen „Izpodbijanje terjatve", določa:

„1. Zainteresirana stranka, ki namerava izpodbijati terjatev ali izvršilni naslov, ki ga je izdala država članica prosilka, sproži postopek pri pristojnem organu te države članice v skladu z veljavnimi pravili te države; v tem primeru ministrstvo za gospodarstvo in finance po tem, ko ga organ prosilec ali zainteresirana stranka obvesti o začetku postopka izpodbijanja, prekine izvršilni postopek, razen če organ prosilec zahteva drugače, dokler ta organ ne sprejme odločitve. Če se postopek izterjave terjatev po prejeti zahtevi organa prosilca vseeno začne in je izid izpodbijanja ugoden za dolžnika, mora organ prosilec vrniti vse izterjane zneske, skupaj s kakršnim koli dodatnim zneskom, v skladu z italijansko zakonodajo. Če o izpodbijanju odloča sodišče, katerega odločba je ugodna za organ prosilec in omogoča izterjavo terjatve v isti državi članici, se izvršilni postopek izvede na podlagi te odločbe.

2. Zainteresirana stranka, ki namerava izpodbijati akte, sprejete v okviru izvršilnega postopka, sproži postopek pri pristojnem organu v skladu z določbami nacionalnega prava.

3. Država članica, v kateri ima organ prosilec sedež, je državi članici, v kateri ima sedež zaprošeni organ, odgovorna za vse stroške in izgubo, nastalo zaradi ukrepov, za katere se ugotovi, da so neupravičeni bodisi zaradi vsebine terjatve ali veljavnosti naslova, ki ga je izdal organ prosilec."

II. Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

21. Družba Silcompa je v letih 1995 in 1996 v Grčijo prodajala etilni alkohol pod režimom odloga plačila trošarine v smislu člena 4(c) Direktive 92/12. Iz spisa, ki ga je predložitveno sodišče vložilo v sodnem tajništvu Sodišča (v nadaljevanju: nacionalni spis), je razvidno, da je bila ta prodaja izvedena prek posrednika, to je fizične osebe, v korist različnih grških družb.

22. Januarja 2000 je bilo po pregledu, ki ga je izvedel Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (finančno-tehnični urad v Reggio Emilii, Italija), ugotovljeno, da spremni administrativni dokumenti (v nadaljevanju: SAD) za pošiljke alkohola, ki jih je odpremila družba Silcompa, niso nikoli prispeli do grške carine, kjer bi se opravile običajne potrditve, in da so bili žigi carinskega urada v Korintu na SAD, najdenih pri družbi Silcompa, ponarejeni. Agencija je zato januarja 2000 izdala tri odločbe o odmeri [5] za izterjavo zneska neplačanih trošarin v skupni višini 6.296.495,47 EUR. Družba Silcompa je zoper te odločbe o odmeri vložila tožbo pri Tribunale di Bologna (sodišče v Bologni, Italija), agencija pa se je zoper sodbi [6] navedenega sodišča v korist družbe Silcompa pritožila pri Corte d'Appello di Bologna (pritožbeno sodišče v Bologni, Italija).

23. Iz nacionalnega spisa je razvidno, da je grški carinski organ aprila 2001 na družbo Silcompa naslovil zahtevo za informacije, ker je želel pridobiti pojasnila v zvezi s transakcijami med družbo Silcompa, posrednikom in grškimi družbami. Družba Silcompa naj bi na to zahtevo odgovorila in naj ne bi od grških organov prejela več ničesar.

5 Odločbe o odmeri št. 5/2000, 15/2000 in 18/2000.

6 Sodbi z dne 12. aprila in 8. septembra 2010.

24. Februarja 2004 je grški carinski organ agencijo obvestil, da se pošiljke, ki jih je opravila družba Silcompa in so bile namenjene grškemu podjetju, obravnavajo kot nepravilne. Finančno-tehnični urad v Reggio Emilii naj bi tako 27. marca 2004 izdal odločbo o davčni izravnavi št. 6/2004,[7] ki je zajemala tako italijanske davčne terjatve na podlagi odločb o odmeri, izdanih januarja 2000, ki so bile navedene v točki 22 teh sklepnih predlogov, kot tudi dodatno davčno izravnavo v znesku 473.410,66 EUR, dolgovanem na podlagi navedenega obvestila grške uprave. Družba Silcompa je odločbo o davčni izravnavi št. 6/2004 izpodbijala pred Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia (deželno davčno sodišče v Reggio Emilii, Italija). Ta postopek se je septembra 2017 končal s poravnalnim sporazumom med agencijo in družbo Silcompa, s katerim je bil zadnjenavedeni naložen znesek v višini skupaj 1.554.181,23 EUR iz naslova terjatve italijanskih organov (v nadaljevanju: poravnalni sporazum).[8]

25. Carinski urad v Atenah je januarja 2005 glede istih dejavnosti dobave znotraj Skupnosti izdal „odločbe o trošarinski obveznosti“ v zvezi z nezakonito sprostitvijo etilnega alkohola, ki ga je družba Silcompa odposlala družbam „poštnim nabiralnikom“, na grškem ozemlju. Te odločbe so po navedbah strank pred predložitvenim sodiščem[9] temeljile na predhodnih kazenskih preiskavah, ki so privedle do sodbe grškega sodišča na prvi stopnji[10], ki je ugotovilo, da so zadevni proizvodi dejansko prispeli na naslov grških gospodarskih subjektov in da so bili ti proizvodi sproščeni v porabo z namenom goljufije.

26. Grška davčna uprava je 31. januarja 2005 na podlagi člena 7 Direktive 76/308 pri Italijanski republiki vložila zaprosilo za pomoč pri izterjavi terjatev njene državne blagajne v skupnem znesku 10.280.291,66 EUR (v nadaljevanju: terjatve grških organov).

27. Agencija je 13. septembra 2005 družbi Silcompa na podlagi člena 5 zakonske uredbe št. 69/2003 vročila dve odločbi o odmeri[11], v katerih ji je predlagala, naj zahtevana zneska[12] iz naslova terjatev grških organov plača v okviru poravnave. Družba Silcompa je zoper ti odločbi o odmeri vložila tožbo pri Commissione tributaria provinciale di Roma (pokrajinsko davčno sodišče v Rimu, Italija), ki pa jo je zavrglo kot nedopustno.[13] Commissione tributaria regionale di Roma (deželno davčno sodišče v Rimu, Italija), pri katerem je družba Silcompa vložila pritožbo, je s sodbo z dne 22. aprila 2010[14] ugodilo pritožbi, ker grški organi niso vročili potrebnih predhodnih aktov in odločbe o odmeri niso bile dovolj obrazložene.

7 Točke od 8 do 10 stališča italijanske vlade.

8 Družba Silcompa je vložila prošnjo za poenostavljeno poravnavo spora na podlagi člena 5a decreto legge n. 193/2016 (uredba-zakon št. 193/2016). Italijanska vlada v odgovoru na vprašanja, ki jih je nanjo naslovilo Sodišče, navaja, da je družba Silcompa v celoti poplačala znesek, naveden v poravnalnem sporazumu.

9 Glej pritožbeno vlogo, ki jo je predložila agencija in je vključena v spis, predložen predložitvenemu sodišču in vložen v tajništvo Sodišča, str. 8.

10 V skladu s tem pritožbenim zahtevkom naj bi šlo za sodbo prvostopenjskega sodišča v Atenah št. 98424/2001.

11 Odločba o odmeri RP 05/14 za znesek v višini 10.280.291,66 EUR in odločba o odmeri RP 05/12 za znesek v višini 64.218,25 EUR, obe z dne 1. septembra 2005. Datuma teh odločb o odmeri sta navedena v nacionalnem spisu, predloženem Sodišču.

12 Po navedbah italijanske vlade sta bila v teh odločbah navedena odmerjena zneska, ki sta ju zahtevali carini v Pireju in Atenah.

13 Sodba št. 501/41/07 z dne 3. decembra 2007.

14 Sodba št. 45/37/10.

28. Zato je agencija pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo, v kateri je navedla tri pritožbene razloge, od katerih pa sta po navedbah predložitvenega sodišča za namene tega predloga za sprejetje predhodne odločbe upoštevna samo drugi [15] in tretji [16].

29. Po drugi strani se družba Silcompa v odgovoru na pritožbo sklicuje na ničnost trošarinskih zahtevkov, ki se nanašajo na dejstva, ki ji jih je agencija že očitala, na identičnost očitanih dejstev in torej na podvajanje davčne terjatve.

30. V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da v obravnavani zadevi tako italijanska kot tudi grška finančna uprava na podlagi ločenih in samostojnih ugotovitev zatrjujeta, da je bil prekršek storjen v državi vsake od njiju. Zdi se, da terjatve grških organov temeljijo na kazenski sodbi, medtem ko naj bi terjatve italijanskih organov temeljile na ugotovitvi, da so bili SAD ponarejeni. Trošarinski zahtevki naj bi bili „alternativni“, saj naj bi iz člena 20 Direktive 92/12 izhajalo, da je lahko kraj storitve prekrška samo eden, kar pomeni, da je lahko tudi davčna obveznost ena sama.

31. V takih okoliščinah naj bi obstajalo tveganje, da bo morala družba Silcompa dvakrat plačati iste zneske, in sicer iz naslova trošarin in sankcij, kar zlasti ob upoštevanju precejšnje višine teh zneskov pomeni veliko finančno breme in podvajanje stroškov sodnega postopka.

32. Predložitveno sodišče navaja, da člen 20(4) Direktive 92/12 sicer res določa, da se pod določenimi pogoji, v primerih, v katerih se naknadno ugotovi kraj, kjer je bil prekršek dejansko storjen, trošarina, ki je bila prvotno pobrana (v drugi državi), povrne, vendar je treba v skladu z isto določbo do take ugotovitve priti „pred iztekom triletnega obdobja od datuma izdaje spremnega dokumenta“, ki se je v obravnavani zadevi že davno izteklo.

33. Predložitveno sodišče se tako sprašuje, ali je mogoče tudi v okviru postopka v zvezi z izvršilnimi akti za izterjavo iz člena 12(3) Direktive 76/308, s katerimi se izvrši zaprosilo za pomoč na podlagi člena 6(1) te direktive, preučiti obstoj pogojev iz člena 20 Direktive 92/12, na primer kraj storitve prekrška ali nepravilnosti, in sicer vsaj v okoliščinah, kakršne so obravnavane, ko enak zahtevek hkrati vložijo organi države članice, v kateri ima sedež organ prosilec (v nadaljevanju: država članica prosilka), in organi države članice, v kateri ima sedež zaprošeni organ (v nadaljevanju: zaprošena država članica), pri čemer v zadnjenavedeni državi tečeta postopka v zvezi s tema zahtevkoma.

34. Po mnenju predložitvenega sodišča bi šlo za preverjanje, ki ni namenjeno spodkopavanju ali vzbujanju dvomov glede tujih terjatev ali izvršilnih naslovov, ki so predmet tega sodnega postopka, kot je določeno v členu 12(1) Direktive 76/308, ampak se nanaša na predpostavke in pravno podlago za zakonitost zaprosil za pomoč in posledično vseh izvršilnih aktov. Zlasti naj bi se zadeva iz postopka v glavni stvari nanašala zgolj na vprašanje, ali je za namene izterjave v okviru ureditve sodelovanja upoštevna presoja, ki jo zaprošena država članica opravi v zvezi s svojo pravico do same terjatve, in ali je mogoča preučitev takega parametra pred sodišči.

15 V zadevi iz postopka v glavni stvari agencija v okviru drugega pritožbenega razloga deželnemu davčnemu sodišču v Rimu očita kršitev člena 12 Direktive 76/308 in člena 6 zakonske uredbe št. 69/2003. Agencija v zvezi s tem v bistvu zatrjuje, da bi bilo treba, glede medsebojne pomoči med državami članicami, ugovore, povezane s terjatvami in izvršilnim naslovom – zlasti pa z očitkom, da grški organ ni vročil svojih predhodnih aktov – podati pred nacionalnim organom, pristojnim za terjatve, to je pred pristojnim grškim organom.

16 S tretjim pritožbenim razlogom agencija zatrjuje kršitev člena 3 legge n. 212 del 2000 (zakon št. 212 iz leta 2000), ker naj bi deželno davčno sodišče v Rimu menilo, da je obrazložitev odločbe o odmeri, v kateri niso bili navedeni vzporedni postopki, sproženi v Italiji, za izterjavo trošarin v zvezi z istimi dejavnostmi, nezadostna. V zvezi s tem želi predložitveno sodišče izvedeti, ali bi bilo v sporu zaradi izvršilnega postopka, ki se je začel v okviru vzajemne pomoči med državami pri izterjavi trošarin, mogoče obravnavati morebitno „podvajanje davčne terjatve“, do katerega pride zaradi istočasne sprožitve postopka za izterjavo, ki temelji na istih dejstvih, na podlagi katerih so te terjatve nastale, v državi prosilki in zaprošeni državi.

35. V teh okoliščinah je Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 12(3) Direktive [76/308] v povezavi s členom 20 Direktive [92/12] razlagati tako, da je v postopku, v katerem se izpodbijajo izvršilni akti za izterjavo, mogoče – in če je, v kolikšnem obsegu – preučiti predpostavko v zvezi s krajem (dejanske sprostitve v porabo), kjer je bila dejansko storjena nepravilnost ali prekršek, če, kot v obravnavani zadevi, država prosilka in zaprošena država zoper davčnega zavezanca ločeno vložita enak zahtevek za izterjavo, ki temelji na istih in enkratnih izvoznih transakcijah, in če v zaprošeni državi istočasno tečeta tako postopek v zvezi z nacionalnim zahtevkom kot tudi postopek za izterjavo v imenu druge države, pri čemer bi iz takšne preučitve izhajajoča ugotovitev omogočala zavrnitev prošnje za pomoč in posledično tudi vseh izvršilnih aktov?“

III. Postopek pred Sodiščem

36. Pisna stališča so predložile italijanska, španska in švedska vlada ter Evropska komisija.

37. Sodišče je 22. oktobra 2019 predložitvenemu sodišču poslalo zahtevo za informacije v zvezi z dejanskim in pravnim okvirom spora o glavni stvari.

38. Predložitveno sodišče je Sodišču odgovorilo v odgovoru z dne 18. decembra 2019, ki ga je Sodišče prejelo 31. decembra 2019.

39. Zaradi zdravstvene krize, povezane z boleznijo covid-19, je bila obravnava, predvidena za 26. marec 2020, odpovedana in je bila z odločbo z dne 1. aprila 2020 nadomeščena z vprašanji, ki so bila strankam predložena za pisni odgovor. Italijanska, španska in švedska vlada ter Komisija so na vprašanja odgovorile v roku, ki ga je določilo Sodišče.

IV. Analiza

A. Obseg vprašanja za predhodno odločanje

40. Uvodoma je treba poudariti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča naloga Sodišča, da v okviru postopka sodelovanja z nacionalnimi sodišči, uvedenega s členom 267 PDEU, predložitvenemu sodišču da koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča, in da mora zato Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanje. [17]

41. V obravnavani zadevi pred italijanskimi sodišči tečeta dva postopka v zvezi z izterjavo davčnih terjatev, ki se nanašajo na iste transakcije, za katere se obračunava trošarina, ter jih hkrati terjajo italijanski in grški upravni organi. Na eni strani terjatev italijanskih organov temelji na ugotovitvi agencije iz januarja 2000, da proizvodi, poslani v Grčijo, niso nikoli prispeli do grške carine in da so bili pečati te carine na SAD za zadevne proizvode ponarejeni. Na drugi strani terjatve grških organov temeljijo na ugotovitvi teh organov, da so bili zadevni proizvodi dejansko sproščeni v porabo na grškem ozemlju, in sicer verjetno nepravilno, zato so navedeni organi na podlagi te ugotovitve januarja 2005 na agencijo za carine v skladu z upoštevnimi določbami, s katerimi je bila prenesena Direktiva 76/308, naslovili zaprosila za izterjavo.

17 Sodba z dne 25. julija 2018, Dyson (C-632/16, EU:C:2018:599, točka 47 in navedena sodna praksa).

42. Predložitveno sodišče s postavljenim vprašanjem sprašuje, ali lahko sodišče države članice, v kateri ima sedež zaprošeni organ, pri katerem je vloženo pravno sredstvo zoper izvršilne ukrepe za izterjavo terjatve na podlagi člena 12(3) Direktive 76/308, preuči pogoje za uporabo člena 20 Direktive 92/12, torej tiste v zvezi s krajem, kjer je bila dejansko storjena nepravilnost ali prekršek, če ta izvršitev za zadevno družbo povzroči dvojno obdavčenje s trošarino za iste proizvode. [18]

43. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe in odgovora na vprašanja z dne 18. decembra 2019 [19] je razvidno, da se predložitveno sodišče sprašuje o zadostnosti obrazložitve akta, na katerem je temeljil postopek izterjave v Italiji v skladu z Direktivo 76/308, in o potrebi po presoji podvajanja terjatve v zvezi s trošarinami.

44. V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče s postavljenim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 12(3) Direktive 76/308 v povezavi s členom 20 Direktive 92/12 razlagati tako, da nasprotuje temu, da sodišče države članice, v kateri ima sedež zaprošeni organ, preveri, ali izvršitev zaprosil za izterjavo, ki se nanašajo na terjatve v zvezi s trošarinami in so temu organu predložena na podlagi člena 6 Direktive 92/12, privede do dvojnega obdavčenja družbe za iste transakcije in iste proizvode, saj je ta organ pred tem že sam izterjal terjatev za navedene transakcije in proizvode ter je bila ta terjatev predmet sodnega postopka v tej državi.

45. Ključni vidik vprašanja, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, je morebitno dvojno obdavčenje z istimi trošarinami v odpremni državi članici in državi članici, v katero so zadevni proizvodi namenjeni. Zato je treba analizo začeti s pravili iz Direktive 92/12 in opozoriti zlasti na nekatera pravila v zvezi z obveznostjo plačila trošarine v smislu te direktive (naslov B). Medtem ko Direktiva 92/12 na neki način določa materialnopravna pravila v zvezi s pristojnostjo na obdavčenje s trošarinami, je *izvrševanje* te pristojnosti v skladu s postopkovnimi pravili urejeno zlasti z Direktivo 76/308 (naslov C).

B. Obveznost plačila trošarine na podlagi Direktive 92/12

46. Da bi se zagotovila vzpostavitev in delovanje notranjega trga, [20] je namen Direktive 92/12 harmonizirati materialnopravna pravila v zvezi s skladiščenjem, gibanjem in nadzorom trošarinskih proizvodov, in sicer zlasti zato, da se zagotovi, da je obveznost plačila trošarine v vseh državah članicah enaka. Ta harmonizacija načeloma omogoča izogibanje dvojnemu obdavčevanju v odnosih med državami članicami. [21] Tudi s členoma 6 in 20 te direktive, ki določata splošna in posebna pravila v zvezi z obveznostjo plačila trošarine, se uresničuje ta cilj. Vendar ta ni dosežen, če so v obravnavani zadevi grški in italijanski organi zaporedoma pristojni za pobiranje trošarine na isto transakcijo.

18 Kot je navedla Komisija, je treba pripomniti, da upravnih postopkov v zvezi z odločbama o odmeri, na kateri se nanaša zadeva iz postopka v glavni stvari, ni mogoče obravnavati kot „vzporednih“ (točka 13 predloga za sprejetje predhodne odločbe), saj sta bili ti odločbi vročeni pet let po tem, ko so bile na družbo Silcompa leta 2000 naslovljene odločbe o odmeri iz naslova italijanskih terjatev. Poleg tega se zdi, da je s pridržkom formalnosti, ki jih je treba opraviti v skladu z italijanskim pravom, zadeva v zvezi z italijanskimi terjatvami zaključena, saj je družba Silcompa plačala celoten znesek teh terjatev v skladu s poravnalnim sporazumom (glej točko 24 teh sklepnih predlogov).

19 Glej zlasti točko 5.

20 Glej zlasti četrto uvodno izjavo Direktive 92/12; glej tudi sodbe z dne 2. aprila 1998, EMU Tabac in drugi (C-296/95, EU:C:1998:152, točka 22); z dne 5. aprila 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, točka 39), in z dne 29. aprila 2004, Komisija/Nemčija (C-240/01, EU:C:2004:251, točka 36).

21 Sodbe z dne 30. maja 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, točki 22 in 23); z dne 3. julija 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, točka 17), in z dne 5. marca 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, točka 20). Poleg tega je želja po preprečitvi dvojnega obdavčenja razvidna tudi iz člena 8 Direktive 92/12, s katerim je fizičnim osebam pod nekaterimi pogoji dovoljeno brez dajatev prepeljati blago v drugo državo članico, in iz člena 22 te direktive, ki določa vračilo trošarine s strani države članice odpreme v primerih, na katere se nanašata člena 7 in 10 navedene direktive.

1. Splošna pojasnila o obveznosti plačila trošarine

47. Prvič, ugotoviti je treba, da je v skladu s členom 5(1) Direktive 92/12 obdavčljivi dogodek v smislu te direktive ta, da se trošarinski proizvodi proizvedejo na ozemlju Unije ali se na to ozemlje uvozijo. Drugič, ker gre za davke na potrošnjo, bi morala biti obveznost njihovega plačila določena čim bližje končnemu potrošniku.[22] Za to člen 6(1) Direktive 92/12 določa, da je obveznost plačila trošarine na trošarinske proizvode, kakršen je alkohol, zlasti posledica njihove sprostitve v porabo.[23]

48. Običajno med trenutkom, ko nastopi obdavčljivi dogodek, in trenutkom nastanka obveznosti plačila trošarine preteče nekaj časa. Prav v tem času se uporablja režim odloga plačila trošarine, opredeljen v členu 4(c) Direktive 92/12, in sicer kot davčni režim, ki se uporablja zlasti za proizvodnjo proizvodov, za katere je plačilo trošarine odloženo.[24] Ta režim, ki se je uporabljal za proizvode iz zadeve iz postopka v glavni stvari, povzroči obveznost plačila trošarine šele v trenutku izstopa proizvodov iz tega režima in njihove sprostitve v porabo. Torej za proizvode, za katere velja ta režim, obveznost plačila trošarine še ni nastala, čeprav je obdavčljivi dogodek že nastopil.[25]

49. Iz člena 4(b) in člena 11(2) Direktive 92/12 izhaja splošno pravilo, po katerem lahko proizvodnja, predelava in skladiščenje trošarinskih proizvodov pod režimom odloga plačila trošarine potekajo izključno v trošarinskem skladišču z ustrezno odobritvijo države članice, na ozemlju katere se nahajajo. V skladu s členom 15 te direktive se smejo trošarinski proizvodi pod režimom odloga plačila trošarine gibati le med trošarinskimi skladišči, pri čemer ima imetnik trošarinskega skladišča osrednjo vlogo v okviru postopka gibanja teh proizvodov.[26]

50. Tako je z določbami Direktive 92/12, če jih obravnavamo kot celoto, določen enoten režim za proizvode, za katere države članice obračunavajo trošarino, ki temelji na načelu, po katerem lahko obveznost plačila trošarine nastane le enkrat. Upoštevanje pravil v zvezi s skladiščenjem, gibanjem in nadzorom trošarinskih proizvodov je nujni pogoj za uresničitev ciljev Direktive 92/12. Vendar ni mogoče izključiti možnosti kršitve teh pravil v praksi, zato je zakonodajalec v Direktivi 92/12 določil posebna pravila.

2. Področje uporabe člena 20 Direktive 92/12

51. Iz doktrine je razvidno, da je največ možnosti za goljufije v primerih, ko se prekršek ali nepravilnost zgodi med gibanjem proizvodov pod režimom odloga plačila trošarine.[27] Ker lahko do prekrška ali nepravilnosti pride v vsaki od držav članic, v katerih se proizvodi gibajo, je namen člena 20 Direktive 92/12 preprečiti kolizijo pristojnosti med državami članicami, ki želijo obdavčiti

22 V zvezi z načeli, na katerih temelji Direktiva 92/12, glej sklepne predloge generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja Colomerja v zadevi Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Za pravno teorijo glej tudi Berlin, D., Politique fiscale, Commentaire J. Mégret, zv. I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 Kot poudarja Komisija, je treba razlikovati med sprostitvijo proizvodov v porabo in porabo teh proizvodov.

24 Sodba z dne 5. aprila 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, točka 31).

25 Sodbe z dne 12. decembra 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, točka 42); z dne 29. aprila 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, točka 78), in z dne 28. januarja 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, točka 22).

26 Glej sodbo z dne 2. junija 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, točki 31 in 32), glede ureditve odgovornosti, vzpostavljene z Direktivo 92/12, za vsa tveganja, neločljivo povezana z gibanjem trošarinskih proizvodov, za katere se uporablja tak režim. Navedeni imetnik skladišča je torej določen kot zavezanec za plačilo trošarin, če sta bila med gibanjem teh proizvodov storjena prekršek ali nepravilnost, zaradi katerih je nastala obveznost plačila trošarine zanje.

27 Glej v zvezi s tem Berlin, D., Jurisclasseur Europe Traité, zvezek št. 1650, Fiscalité indirecte, 1. januar 2016, točka 56.

proizvode, v zvezi s katerimi sta bila storjena prekršek ali nepravilnost.[28] Tako je Sodišče že razsodilo, da ta določba določa državo članico, ki je edina pristojna za pobiranje trošarine v primeru prekrška ali nepravilnosti med gibanjem trošarinskih proizvodov, kot je nezakoniti izstop iz režima odloga plačila trošarine.[29]

52. Natančneje, odstavka 1 in 2 člena 20 Direktive 92/12 se oba nanašata na položaj, ko sta bila prekršek ali nepravilnost storjena *med gibanjem*. Odstavek 1 se nanaša zlasti na predpostavko, da je kraj navedenega prekrška ali navedene nepravilnosti znan, medtem ko se odstavek 2 nanaša na predpostavko, da sta bila prekršek ali nepravilnost ugotovljena, ne da bi bilo mogoče ugotoviti kraj, kjer sta bila storjena. V tem primeru se šteje, da je bil prekršek storjen v državi članici, v kateri je bil ugotovljen.[30]

53. V členu 20(3) Direktive 92/12 je še pojasnjeno, da za trošarinske proizvode, če ne prispejo v namembni kraj in ni mogoče ugotoviti kraja storitve prekrška ali nepravilnosti, velja, da sta bila ta prekršek ali nepravilnost storjena v državi članici odpreme, ki je torej pristojna za izterjavo trošarin.[31] Torej ta določba ureja položaj, ko zadevni proizvodi ne prispejo v namembni kraj. V tem primeru se za pristojno izreče država odpreme.

54. Medtem ko navedeni člen 20 v odstavkih 2 in 3 vsebuje zgoraj navedene predpostavke, člen 20(4) Direktive 92/12 določa tako imenovani „popravni“ mehanizem, če se uporabljena predpostavka pozneje izkaže za nepravilno zaradi dejanskih okoliščin, ki omogočajo ugotovitev pristojnosti države članice, ki ni država, ugotovljena na podlagi te predpostavke. Za to je v odstavku 4 tega člena še navedeno, da dolgovano trošarino – če je bila pred iztekom triletnega obdobja od datuma izdaje SAD ugotovljena država članica, v kateri je bila dejansko storjena nepravilnost ali prekršek[32] – pobere ta država članica.

55. Iz zgoraj navedenih določb Direktive 92/12, če jih obravnavamo skupaj, je mogoče izpeljati več ugotovitev. Na prvem mestu, obveznost plačila trošarin nastane ne samo s sprostitvijo proizvodov v porabo, ampak tudi z njihovim izstopom iz režima odloga plačila trošarine, tudi če je ta nepravilen. Kot je poudaril generalni pravobranilec D. Ruiz-Jarabo, „zakonodajalec [Unije], kadar se dejavnosti, zaradi katerih se obračuna trošarina (uvoz in proizvodnja), opravijo zunaj režima odloga plačila trošarine ali kadar iz tega režima izstopijo v trenutku, ki se ne ujema s trenutkom sprostitve v porabo, te položaje izenačuje s sprostitvijo v porabo, zato jih pojmuje kot sprožilce obveznosti plačila trošarine, s čimer se prepreči, da bi se trošarinsko blago izognilo tej obdavčitvi“.[33]

56. Na drugem mestu, ker se lahko sprostitev trošarinskih proizvodov v porabo zgodi samo enkrat, je lahko kraj prekrška ali nepravilnosti, storjenih med gibanjem, samo eden. Ta ugotovitev je podkrepljena s tem, da se prekršek ali nepravilnost, storjena med gibanjem proizvodov, izenačita s sprostitvijo teh proizvodov v porabo, in z obstojem „popravnega“ mehanizma iz člena 20(4) Direktive 92/12. Čeprav je torej lahko v različnih državah članicah med gibanjem istega trošarinskega proizvoda storjenih več

28 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mischoja v zadevi Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, točka 74).

29 Sodbi z dne 12. decembra 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, točka 43), in z dne 13. decembra 2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, točka 44).

30 To razlago potrjujejo pripravljalni dokumenti za Direktivo 2008/118, v katerih je pojasnjena logika člena 20 Direktive 92/12. Glej predlog direktive Sveta o splošnem režimu za trošarino (COM/2008/0078 final).

31 Sodba z dne 12. decembra 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, točka 47).

32 Sodišče je že večkrat odločilo, da so posamezniki upravičeni do povračila dajatev, pobranih v državi članici v nasprotju z določbami Skupnosti. Ta pravica je posledica in dopolnilo pravic, ki so posameznikom podeljene s temi določbami, kot jih je razložilo Sodišče. Zadevna država članica je torej načeloma dolžna vrniti davke, ki jih je pobrala v nasprotju s pravom Skupnosti (sodba z dne 2. oktobra 2003, Weber's Wine World in drugi, C-147/01, EU:C:2003:533, točka 93 in navedena sodna praksa).

33 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja Colomerja v zadevi Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, točka 38).

zaporednih prekrškov ali nepravilnosti (predpostavka več prekrškov ali nepravilnosti), ima samo prvi(-a) od njih, torej tisti(-a), katere(ga) posledica je bila ta, da so proizvodi med gibanjem izstopili iz režima odloga plačila trošarine, pravno veljavo v smislu člena 20 te direktive, saj tak prekršek ali taka nepravilnost učinkuje tako, da so proizvodi najverjetneje sproščeni v porabo.

3. Tako imenovani „popravni“ mehanizem iz člena 20(4) Direktive 92/12

57. Člen 20(4) Direktive 92/12 določa tako imenovani „popravni“ mehanizem, v skladu s katerim, če se je pred iztekom triletnega obdobja *od datuma izdaje SAD*[34] ugotovila država članica, v kateri je bila dejansko storjena nepravilnost ali prekršek, ta država članica pobere trošarino po stopnji, veljavni na dan, ko je bilo blago odposlano. V tem primeru se takoj ob predložitvi dokazila o pobrani trošarini prvotno pobrana trošarina povrne. Medtem ko člen 20 Direktive 92/12 v odstavkih od 1 do 3 vsebuje zgoraj preučene predpostavke, odstavek 4 tega člena vsebuje mehanizem, ki se uporablja v primeru ali dejanskem položaju, ki bi se razlikoval od predpostavljenega. Vendar se ob upoštevanju načela pravne varnosti navedeni mehanizem uporablja le tri leta od datuma izdaje SAD.

58. Tako ta določba vsebuje dva kumulativna pogoja, in sicer storitev prekrška ali nepravilnosti v državi članici, ki ni država, v kateri je bila plačana trošarina, in triletni rok od datuma izdaje SAD. Torej je iz splošne logike člena 20(4) Direktive 92/12 razvidno, da je treba upoštevanje tega roka preučiti le v primeru, da je bila ugotovljena država članica, v kateri je bila dejansko storjena nepravilnost ali prekršek, in ta država ni prvotno ugotovljena država članica.

4. Uporaba navedenih načel v obravnavani zadevi

59. Uvodoma je treba po eni strani navesti, da preučitev pristojnosti italijanskih in grških organov otežuje dejstvo, da predlog za sprejetje predhodne odločbe vsebuje le malo elementov glede zadevnega dejanskega in pravnega položaja. Po drugi strani zaradi nepredložitve posebnih elementov ni mogoče razbrati konkretne težave pri razlagi, ki bi lahko nastala v zvezi z Direktivo 92/12. Čeprav je torej v pristojnosti predložitvenega sodišča, da opravi potrebna preverjanja dejanskega stanja in jih uporabi za spor, ki mu je predložen, še vedno drži, da mora Sodišče razložiti pravo Unije na podlagi dejanskega in pravnega stanja, kot ga je opisalo predložitveno sodišče, da bi temu sodišču dalo koristne podatke za razrešitev spora, ki mu je predložen.[35]

60. Opozoriti je treba, da je po eni strani v zadevah v zvezi s terjatvami italijanskih organov, navedenimi v točki 22 teh sklepnih predlogov, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je agencija menila, da je prekršek ali nepravilnost to, da ni bil zaključen režim odloga plačila trošarine, saj so bili SAD, ki jih je družba Silcompa prejela v zvezi z odpremami zadevnih proizvodov, ponarejeni tako, da so bili opremljeni s ponarejenim pečatom grške carine. Tako je ta organ menil, da se ponareditev SAD ujema s prekrškom ali nepravilnostjo, storjenima v Italiji, in torej z nepravilnim izstopom iz režima odloga plačila trošarine, zato naj bi obveznost plačila trošarine nastala v Italiji.[36] Na podlagi tega je agencija januarja 2000 vročila s tem povezane odločbe o odmeri. Po drugi strani je treba v zadevah, ki se nanašajo na terjatve grških organov in na katerih temelji odločba o odmeri, ki se

34 V zvezi s tem člen 19 Direktive 92/12 določa, da se SAD izda v štirih izvodih, od tega enem, ki ga hrani pošiljatelj, enem za prejemnika, enem, ki se vrne pošiljatelju v potrditev prejema pošiljke, in enem za pristojne organe namembne države članice. Torej se SAD izda, ko se proizvodi odpremijo.

35 Sodba z dne 9. novembra 2006, Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, točka 22).

36 Vendar v spisu, predloženem Sodišču, ni navedeno, na podlagi katere določbe Direktive 92/12 se je štelo, da je obveznost plačila trošarine nastala v Italiji. Ker člen 20(1), prvi pododstavek, Direktive 92/12 imetniku trošarinskega skladišča nalaga plačilo trošarine v primeru prekrška ali nepravilnosti med premikanjem proizvodov pod režimom odloga plačila trošarine, je treba domnevati, da je bila v obravnavani zadevi uporabljena ta določba.

izpodbija v zadevi iz postopka v glavni stvari (navedene v točkah 26 in 27 teh sklepnih predlogov), predpostaviti, da so grški organi svojo pristojnost najverjetneje utemeljili s členom 6(1)(a) Direktive 92/12, saj so bili proizvodi v Grčiji nepravilno sproščeni v porabo, vendar mora ta element preveriti predložitveno sodišče.[37]

61. Iz navedenega je razvidno, da so – ker so italijanski organi ugotovili, da ti proizvodi, ki jih je družba Silcompa odpremila pod režimom odloga plačila trošarine, niso prispeli v namembni kraj, to je Grčijo, in da so bili njihovi SAD ponarejeni – zadevni proizvodi izstopili iz tega režima zaradi prekrška ali nepravilnosti med gibanjem trošarinskega proizvoda v smislu člena 20 Direktive 92/12. Tako kaže, da je agencija v skladu z odstavkom 1 tega člena utemeljeno izterjala davčno terjatev, pri čemer je uporabila upoštevne določbe nacionalnega prava. Kot je bilo že navedeno, splošna logika člena 20 Direktive 92/12 kot celote temelji na predpostavki, da sta prekršek ali nepravilnost med gibanjem proizvodov pod režimom odloga plačila trošarine enakovredna sprostitvi teh proizvodov v porabo, kar se lahko za iste proizvode zgodi samo enkrat. Kljub temu pravilu pa je agencija leta 2005 ugodila zaprosilu za pomoč, ki so ga predložili grški organi zaradi izterjave terjatev iz naslova trošarin, ki so jih ti organi ugotovili v zvezi z isto družbo in glede istih zadevnih proizvodov.

62. Sodišče pa v obravnavani zadevi ne razpolaga z nobenim konkretnim elementom za presojo morebitne storitve prekrška ali nepravilnosti v državi članici, ki ni Italija. Nezakonito trženje etilnega alkohola, ki ga je odpremila družba Silcompa, na grškem ozemlju, zaradi katerega so bili uvedeni kazenski postopki v Grčiji, je mogoče sicer res obravnavati kot prekršek ali nepravilnost v zvezi z zadevnimi proizvodi, vendar je to ob upoštevanju dejstev iz postopka v glavni stvari in splošne logike Direktive 92/12 zgolj posledica prekrška ali nepravilnosti, storjenih pred tem v Italiji.

63. V teh okoliščinah menim, da je ob upoštevanju te ugotovitve, ki je v pristojnosti navedenih organov ali sodišč, analiza drugega pogoja iz člena 20(4) Direktive 92/12, to je vprašanja, kdaj za namene uporabe tako imenovanega „popravnega“ mehanizma iz te določbe začne teči navedeni triletni rok, v okviru tega postopka predhodnega odločanja brezpredmetna. Kot sem namreč že navedel, je treba ta rok preučiti le v primeru, da je bila ugotovljena država članica, v kateri je bila dejansko storjena nepravilnost ali prekršek, in ta država ni prvotno ugotovljena država članica, kar se zdi, da v zadevi iz postopka v glavni stvari ne drži.

64. V tem okviru se postavlja vprašanje, ali in kako lahko predložitveno sodišče kot sodišče zaprošene države članice nadzira obstoj morebitnega podvajanja terjatev v zvezi s trošarinami s strani organov dveh različnih držav članic.

37 Drži sicer, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni prav zelo natančen glede določb Direktive 92/12, ki so jih uporabili grški organi. Zato mora to okoliščino preveriti predložitveno sodišče.

C. Direktiva 76/308 o vzajemni pomoči

1. Pravni okvir analize

65. Medtem ko je izoblikovanje notranjega trga podjetjem omogočilo, da so polno izkoristila gospodarski prostor, ki se jim je ponudil znotraj njega, je bilo nacionalnim davčnim upravam, za katere meje še vedno obstajajo, že v 70. letih prejšnjega stoletja ponujenih nekaj pravnih instrumentov pomoči za zagotovitev boljše učinkovitosti na davčnem področju.[38] Namen Direktive 76/308 je torej uresničevanje načela vzajemnega zaupanja s poenostavitvijo izterjave terjatev med državami članicami.[39] Izvajanje sistema vzajemne pomoči, ki je bil vzpostavljen s to direktivo, je odvisno od obstoja zaupanja med zadevnimi nacionalnimi organi.[40]

66. S to direktivo so po eni strani določene tri ločene in posebne oblike vzajemne pomoči, ki jo mora zaprošeni organ zagotoviti na zaprosilo organa prosilca, in sicer zaprosilo za podatke[41], zaprosilo za vročitev naslovniku dokumentov v zvezi s terjatvijo, ki izvirajo iz države članice, v kateri ima organ prosilec sedež[42], in zaprosilo za izterjavo terjatev, na katere se nanaša izvršilni naslov[43]. Po drugi strani Direktiva 76/308 vsebuje posebne določbe glede določitve pristojnosti med državo članico prosilko in zaprošeno državo članico za zadevno zaprosilo. Zadeva iz postopka v glavni stvari se nanaša na zaprosilo za pomoč v zvezi z izterjavo, saj so grški organi pri agenciji vložili tako zaprosilo.

a) Razdelitev pristojnosti iz člena 12 Direktive 76/308

67. Člen 12 Direktive 76/308 za obravnavanje izpodbijanj terjatve, izvršilnega naslova ali izvršilnih ukrepov določa razdelitev pristojnosti med organi države članice prosilke in organi zaprošene države članice. Pri takih izpodbijanjih je treba pri izbiri pristojnega organa države članice, na katerega se mora stranka obrniti, upoštevati, ali se očitek po eni strani nanaša na terjatev oziroma naslov, s katerim je utemeljena njena izvršitev, ali po drugi strani na ukrepe izterjave. Kot je ugotovil generalni pravobranilec M. Bobek, Direktiva 2010/24, ki je nasledila Direktivo 76/308, kot splošno pravilo določa uporabo *lex auctoritatis*, v skladu s katerim za dejanja, ki jih opravljajo organi države članice, velja zakonodaja te države članice (in se zato v skladu z njo presoja njihova veljavnost).[44] Iz tega izhaja, da pristojni organ vsake države članice preizkusi zgolj zakonitost dejanj in ukrepov, ki jih je izvedel oziroma sprejel organ te države članice, glede na zakonodajo te države.[45]

68. Člen 12(1) Direktive 76/308 tako določa, da če se terjatev ali izvršilni naslov, s katerim je utemeljena njena izvršitev, izpodbija med postopkom izterjave, se postopek sproži pri pristojnem organu države članice prosilke. Če pa se izpodbijajo ukrepi izterjave, sprejeti v državi članici, v kateri ima sedež zaprošeni organ, je treba v skladu s členom 12(3) Direktive 76/308 postopek začeti pri pristojnem organu te države članice.[46]

38 Berlin, D., „Synthèse - Droit fiscal de l'Union européenne", JurisClasseur Europe Traité, 1. maj 2019, točka 49.

39 Glej Michel, V., „Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement", *Revue Europe*, št. 3, marec 2010, komentar št. 109, in Maître de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016, točka 479 in naslednje.

40 Glej sodbo z dne 26. aprila 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, točki 40 in 41).

41 V skladu s členom 4 Direktive 76/308. V zvezi z izmenjavo informacij glej Fernández Marín, F., The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law, *Studi Tributari Europei*, zv. 8, 2018, str. II, od 25 do 95.

42 V skladu s členom 5 Direktive 76/308.

43 V skladu s členom 6 Direktive 76/308.

44 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, točka 40).

45 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, točka 43).

46 Glej tudi deseto uvodno izjavo Direktive 76/308, v skladu s katero mora zadevna oseba postopek za izpodbijanje sprožiti pri pristojnem organu države članice, v kateri ima sedež organ prosilec, zaprošeni organ pa mora začasno ustaviti začeti postopek izvršitve, dokler navedeni pristojni organ ne odloči o zadevi.

69. Da se zainteresirani stranki v postopku izterjave v celoti zagotovi pravica do izpodbijanja terjatve ali naslova, s katerim je utemeljena njena izvršitev, člen 12(2) Direktive 76/308 določa, da zaprošeni organ, takoj ko prejme obvestilo o tem, da je v teku postopek, v katerem se izpodbija terjatev ali naslov, s katerim je utemeljena njena izvršitev, ustavi postopek za uveljavljanje terjatve, dokler pristojni organ ne odloči o zadevi.

70. Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, je razdelitev pristojnosti, opisana v teh sklepnih predlogih, posledica dejstva, da terjatev in izvršilni naslov temeljita na veljavnem pravu države članice, v kateri ima sedež organ prosilec, medtem ko za izvršilne ukrepe v državi članici, v kateri ima sedež zaprošeni organ, zadnji na podlagi členov 5 in 6 Direktive 76/308 uporablja določbe, ki jih za ustrezne akte določa njegovo nacionalno pravo.[47] Poleg tega iz člena 8(1) te direktive izhaja, da se izvršilni naslov neposredno prizna in samodejno upošteva kot izvršilni naslov terjatve države članice, v kateri ima sedež zaprošeni organ, kar je po mojem mnenju izraz načela vzajemnega zaupanja. Iz te razdelitve pristojnosti izhaja, da zaprošeni organ načeloma ne more podvomiti o veljavnosti in izvršljivosti akta ali odločbe, v zvezi s katero organ prosilec zahteva pomoč pri izterjavi. Vendar je sodna praksa omilila to načelo.

b) Možnost nacionalnih organov, da zavrnejo odobritev vzajemne pomoči

71. Ker je po eni strani iz člena 8(1) Direktive 76/308 razvidno, da se izvršilni naslov terjatve neposredno prizna in se samodejno obravnava kot izvršilni instrument terjatve države članice, v kateri ima sedež zaprošeni organ, po drugi strani iz člena 6 te direktive izhaja, da zaprošeni organ „izterja“ te zneske, saj navedena direktiva določa, da navedeno terjatev samodejno izvrši zaprošeni organ. Poleg tega ni nobene posebne določbe, ki bi omogočala zavrnitev zaprosila za izterjavo.[48] Ker takih določb ni, je bila v sodni praksi Sodišča izoblikovana podlaga, ki nacionalnim organom omogoča, da izjemoma zavrnejo odobritev pomoči v zvezi z izterjavo, če bi bila taka pomoč v nasprotju z državnim javnim redom.

72. V zvezi s tem je Sodišče v sodbi Kyrian[49] razsodilo, da „ni mogoče izključiti, da so organi države članice, v kateri ima sedež zaprošeni organ, *izjemoma* pooblaščeni za preverjanje, ali bi bila izvršba navedenega izvršilnega naslova v nasprotju z *javnim redom zadnje*, in – če je potrebno – za zavrnitev pomoči v celoti ali deloma oziroma za določitev nekaterih pogojev zanjo“[50]. Po njegovem mnenju „si je težko predstavljati, da bi država članica izvršila izterjavo na podlagi izvršilnega naslova, če je ta izvršitev v nasprotju z njenim *javnim redom*“.[51] Sodišče je v poznejši sodbi, to je sodbi Donnellan[52], znova uporabilo to načelo, saj je dovolilo tako zavrnitev, če izvajanje določb direktive o vzajemni pomoči

47 Sodbi z dne 14. januarja 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, točka 40), in z dne 14. marca 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, točka 34).

48 Člen 4(3) Direktive 76/308 določa razloge za ugovor. Vendar se ta določba nanaša na zahtevo za posredovanje podatkov, ki ni predmet te zadeve.

49 Sodba z dne 14. januarja 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 Sodba z dne 14. januarja 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, točka 42), potrjena s sodbo z dne 26. aprila 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, točka 47). Moj poudarek.

51 Sodba z dne 14. januarja 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, točka 43), potrjena s sodbo z dne 26. aprila 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, točka 48). Moj poudarek.

52 Sodba z dne 26. aprila 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

privede do kršitve temeljnih pravic zaradi neobvestitve zadevne osebe, torej člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah[53]. S tem je uporabilo svojo klasično sodno prakso v zvezi z omejitvijo načela vzajemnega zaupanja[54] v okviru, v katerem bi uporaba tega načela privedla do morebitne kršitve temeljnih pravic.

73. Vendar mora v obravnavani zadevi Sodišče odločiti, ali obstajajo razlogi za zavrnitev zaprosila za pomoč, če je dokazano, da se davčna terjatev v zvezi s trošarinami podvaja.[55] Ali je lahko tako podvajanje, kadar država članica izvaja pravo Unije, razlog za ugovor zoper zaprosilo za pomoč pri davčni izterjavi? Menim, da je treba v zvezi s tem pred preučitvijo predpostavke morebitne kršitve javnega reda ali temeljnih pravic preučiti, ali odgovora na to vprašanje ni mogoče izpeljati iz upoštevnih določb sekundarnega prava.

2. Obveznost organov države članice prosilke, da preverijo pristojnost organov te države

74. Menim, da je lahko odgovor na vprašanje za predhodno odločanje zgolj nikalen.

75. Kot je bilo namreč že navedeno v točkah od 47 do 50 teh sklepnih predlogov, je iz splošne logike Direktive 92/12 razvidno, da se lahko sprostitev trošarinskega proizvoda v porabo zgodi samo enkrat, saj obveznost plačila trošarin nastane ob sprostitvi proizvoda v porabo, pa naj je ta pravilna ali nepravilna. Za namene take obveznosti plačila je v skladu s členom 20 Direktive 92/12 s sprostitvijo proizvodov v porabo izenačen njihov izstop iz režima odloga plačila trošarine zaradi storitve prekrška ali nepravilnosti med njihovim gibanjem. Kot pa je bilo že navedeno v točki 56 teh sklepnih predlogov, se v skladu s to določbo kot upošteven(-a) šteje le prvi(-a) prekršek ali nepravilnost, katere(ga) posledica je izstop proizvodov med gibanjem iz režima odloga plačila trošarine. Vendar kljub temu v praksi ni mogoče izključiti obstoja sporov v zvezi z ugotovitvijo kraja takega prekrška ali take nepravilnosti.

76. Torej je treba za odgovor na vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče v zvezi s tem, ali lahko sodišče zaprošene države v okviru postopka, ki se nanaša na preučitev zakonitosti izvršilnih aktov za izterjavo, preveri ugotovitev kraja, kjer sta bila prekršek ali nepravilnost storjena, ob upoštevanju določb Direktive 76/308, navedenih v točkah od 67 do 70 teh sklepnih predlogov, odločiti, ali se taka ugotovitev nanaša na terjatev, na izvršilni naslov ali na izvršilne ukrepe v smislu člena 12 Direktive 76/308. Menim, da je mogoče odgovor na to vprašanje izpeljati iz vseh določb Direktive 92/12, zlasti njenih členov 6 in 20, katerih namen je – kot sem že navedel – določiti pristojnosti držav članic za pobiranje trošarin na proizvode, na katere se nanaša ta direktiva.

77. Natančneje, iz členov 6 in 20 Direktive 92/12 izhaja, da se pristojnost države članice za pobiranje trošarin na proizvode, kakršen je alkohol, navezuje bodisi v skladu s členom 6 te direktive na kraj, kjer so bili sproščeni v porabo, bodisi v skladu s členom 20, od (1) do (3), navedene direktive na kraj, kjer so proizvodi med odpremo izstopili iz režima odloga plačila trošarine, bodisi v skladu s členom 20(4) iste direktive na kraj, kjer je bila dejansko storjena nepravilnost ali prekršek in ki se ugotovi naknadno. Ob upoštevanju enakovrednosti zgoraj opisanih razlogov za nastanek obveznosti plačila iz navedenih členov 6 in 20 je po mojem mnenju edina ugotovitev, ki jo je mogoče izpeljati, ta, da je vprašanje kraja sprostitve trošarinskih proizvodov v porabo ali storitve prekrška oziroma nepravilnosti že

53 Sodišče je med drugim razsodilo, da je treba člen 14(1) in (2) Direktive 2010/24 razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da organ države članice zavrne izvršitev zaprosila za izterjavo, ki se nanaša na terjatev v zvezi z denarno kaznijo, naloženo v drugi državi članici, ker odločba o naložitvi te sankcije zadevni osebi ni bila ustrezno vročena pred predložitvijo zaprosila za izterjavo navedenemu organu na podlagi te direktive (sodba z dne 26. aprila 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 Glej v zvezi z omejitvijo načela vzajemnega zaupanja sodbe z dne 21. decembra 2011, N. S. in drugi (C-411/10 in C-493/10, EU:C:2011:865); z dne 5. aprila 2016, Aranyosi in Căldăraru (C-404/15 in C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), in z dne 25. julija 2018, Minister for Justice and Equality (Pomanjkljivosti pravosodnega sistema) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 V nasprotju s sodbama z dne 14. januarja 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), in z dne 26. aprila 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), se obravnavana zadeva ne nanaša na pravila vročitve, zato je po mojem mnenju izključeno sklicevanje na javni red v smislu te sodne prakse.

v osnovi vsebinsko vprašanje, ki zadeva sam obstoj davčnega dolga.[56] Ker je z Direktivo 92/12 državi članici za pobiranje trošarine postavljen pogoj, da je posamezni dogodek nastopil na njenem ozemlju, se mi zdi očitno, da je treba izpodbijanje v zvezi z ugotovitvijo kraja prekrška ali nepravilnosti v skladu s členom 20 te direktive obravnavati tudi kot vprašanje, ki se nanaša na terjatev ali izvršilni naslov v smislu člena 12 Direktive 76/308. Torej ob upoštevanju logike te direktive preučitev tega vprašanja ne more biti v pristojnosti sodišča zaprošene države članice.

78. Vendar menim, da se položaj, opisan v predložitveni odločbi, to je položaj, ko se družbi dvakrat naložijo trošarine za odpremo istih proizvodov, ne sklada s splošno logiko Direktive 92/12 kot celote. Čeprav iz spisa, predloženega Sodišču, niso razvidni elementi, s katerimi bi bilo mogoče v obravnavani zadevi upravičiti to, da zaprošena država članica lahko zavrne izvršitev zaprosila za pomoč, ki ji je bilo predloženo, s sklicevanjem na kršitev svojega javnega reda ali temeljnih pravic v smislu sodne prakse, navedene v točki 72 teh sklepnih predlogov, sodišče zaprošene države članice kljub vsemu ne sme, prvič, opustiti upoštevanje razpoložljivih informacij v zvezi z analognim ukrepom, naloženim istemu podjetju v tej državi članici, torej državi članici, ki ni država, ki je predložila zaprosilo v zvezi s transakcijo, ki se nanaša na iste proizvode, in drugič, tega zaprosila za pomoč izvršiti slepo in mehansko.

79. V zvezi s tem načelo vzajemnega zaupanja, kot se udejanja z Direktivo 76/308, nujno pomeni, da morajo vse države članice z zahtevano skrbnostjo spoštovati zahteve prava Unije. Ker je – kot je razvidno iz spisa, predloženega Sodišču – družba Silcompa vložila pravno sredstvo zoper davčno terjatev v zvezi s trošarinami, ki so jih obračunali grški organi za iste transakcije in iste proizvode, ki so bili že obdavčeni v Italiji, mora grško sodišče, pri katerem je bilo vloženo to pravno sredstvo, preveriti, ali so njegovi organi pristojni za pobiranje trošarine na zadevne proizvode, saj so ti ob upoštevanju trenutno razpoložljivih informacij izstopili iz režima odloga plačila trošarine v smislu člena 3 in člena 20(1) Direktive 92/12 zaradi prekrška ali nepravilnosti, storjenih v Italiji. Iz tega izhaja, da bi moralo sodišče zaprošene države članice, dokler sodišče države članice prosilke ne opravi tako opisanih preverjanj, v skladu s členom 12(2) Direktive 76/308 prekiniti odločanje o zaprosilu za pomoč.

V. Predlog

80. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija), odgovori:

Člen 12(3) Direktive Sveta 76/308/EGS z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/44/ES z dne 15. junija 2001, v povezavi s členoma 6 in 20 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 92/108/EGS z dne 14. decembra 1992, je treba razlagati tako, da sodišče države članice, v kateri ima sedež zaprošeni organ, pri katerem je bilo vloženo pravno sredstvo zoper izvršilne ukrepe za izterjavo terjatve na podlagi navedenega člena 12(3), ne more preučiti pogojev v zvezi s krajem, kjer je bila dejansko storjena nepravilnost ali prekršek, v smislu člena 20 Direktive 92/12. Ker pa dvojno obdavčenje istih proizvodov s trošarino v več državah članicah ni v skladu s splošno logiko Direktive 92/12, mora sodišče države članice, pri katerem je bilo vloženo pravno sredstvo zoper davčno terjatev v zvezi s trošarinami, ki se nanašajo na iste transakcije in iste proizvode, že obdavčene v drugi državi članici, preveriti, ali so bili organi prosilci pristojni za pobiranje te trošarine.

56 Glej po analogiji, glede dihotomije med obstojem davčnega dolga in njegovo izterjavo na carinskem področju, sodbo z dne 20. oktobra 2005, Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, točka 26 in naslednje).