

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 23. aprila 2009<sup>1</sup>

**I – Uvod**

1. S tem predložitvenim sklepom Hoge Raad der Nederlanden prosi za razlago člena 27 Uredbe Sveta (EGS) št. 918/83 z dne 28. marca 1983 o sistemu oprostitev carin v Skupnosti<sup>2</sup>, ki predvideva oprostitev carine za pošiljko blaga zanemarljive vrednosti iz tretjih držav v Skupnost. V bistvu gre za vprašanje, ali in pod kakšnimi predpostavkami se ta oprostitev uporablja tudi za skupne pošiljke in carinske deklaracije večjega števila posamične paketne pošte, kjer ima vsaka posamična paketna pošiljka nižjo vrednost, kot znaša prag vrednosti v tej določbi.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL L 105, str. 1, v različici Uredbe Sveta (EGS) št. 3357/91 z dne 7. novembra 1991 o spremembi Uredbe (EGS) št. 918/83 o sistemu oprostitev carin v Skupnosti, UL L 318, str. 3 (v nadaljevanju: Uredba št. 918/83 ali pa samo Uredba).

**II – Pravni okvir**

2. Člen 27 Uredbe št. 918/83<sup>3</sup> je v prvotnem besedilu določal:

„Ob upoštevanju člena 28 se lahko vse pošiljke, poslane prejemniku v pisemski ali paketni pošti, ki vsebujejo blago, katerega skupna vrednost ne presega 10 ECU[<sup>4</sup>], uvozijo brez uvozne dajatve.“

3. Uredba (EGS) št. 2287/83<sup>5</sup> je določala za ugodnost oprostitev carine v skladu

3 – V opombi 2 navedena Uredba št. 918/83.

4 – Člen 2(1) Uredbe Sveta (ES) št. 1103/97 z dne 17. junija 1997 o nekaterih določbah v zvezi z uvajanjem eura (UL L 162, str. 1 in naslednje) določa, da se vsako sklicevanje na eku v pravnih instrumentih zamenja s sklicevanjem na euro po tečaju en euro proti enemu ekuju. V nadaljevanju bo zato z izjemo dobesednih navajanj „ECU“ zamenjan z „EUR“. Primerjaj tudi sodbo z dne 17. marca 2005 v zadevi Komisija proti AMI Semiconductor Belgium in drugim (C-294/02, ZÖdl., str. I-2175, točka 32).

5 – Uredba Komisije (EGS) št. 2287/83 z dne 29. junija 1983 o določbah za izvajanje člena 127 Uredbe Sveta (EGS) št. 918/83 o sistemu oprostitev carin v Skupnosti, UL L 220, str. 12.

s členom 27 Uredbe št. 918/83 dodatni pogoj. Določala je:

fizični ali pravni osebi v Skupnosti pošljejo neposredno iz tretje države.“

„Oprostitev carine v smislu člena 27 Uredbe (EGS) št. 918/83 velja le za pošiljke, ki se pošiljajo v pisemski ali paketni pošti in se pošiljajo neposredno iz tretje države fizični ali pravni osebi v Skupnosti.“

5. Z Uredbo št. 3357/91 <sup>6</sup> je bila razveljavljena omejitev iz člena 27 Uredbe št. 918/83 za poštno pošiljke.

4. Tretja in četrta uvodna izjava Uredbe št. 2287/83 pojasnjujeta to spremembo tako:

6. Prva uvodna izjava Uredbe št. 3357/91 je v zvezi s to spremembo vsebovala pojasnilo:

„Preprečiti je treba, da bi podjetja z ustvarjanjem posebej za to predvidenih dejavnosti ali umetnim prenašanjem obstoječih dejavnosti izrabila to možnost in s tem povzročila izkrivljanje konkurence na skupnem trgu. Za preprečevanje tega izkrivljanja je primerno, da se prej omenjene pošiljke, ki so bile pred carinsko sprostitevjo predmet drugega carinskega postopka, izvzame iz oprostitve uvoznih dajatev.

„ker je treba upravno poenostavitev iz člena 27 Uredbe Sveta (EGS) št. 918/83 z dne 28. marca 1983 o sistemu oprostitev carin v Skupnosti (1), nazadnje spremenjene z Uredbo (EGS) št. 4235/88 (2), uporabljati, če naj bo učinkovita, za vse uvoze pošiljk blaga zanemarljive vrednosti“.

Zato se lahko carinska oprostitvev uporablja le za pošiljke zgoraj omenjene kategorije, ki se

6 – V opombi 2 navedena Uredba št. 3357/91.

7. Člen 27 Uredbe št. 918/83 v različici, kot je bila spremenjena z Uredbo št. 3357/91, določa:

„Ob upoštevanju člena 28 se lahko vse pošiljke, sestavljene iz blaga zanemarljive vrednosti, ki se pošiljajo neposredno iz tretje države prejemniku v Skupnosti, uvozijo brez uvoznih dajatev.

„Blago zanemarljive vrednosti“ pomeni blago, katerega vrednost ne presega skupaj 22 ECU na pošiljko.“

8. V členu 28 Uredbe št. 918/83 so določene vrste blaga izvzete iz oprostitve uvoznih dajatev.

### **III – Dejansko stanje, predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem**

9. V postopku v glavni stvari gre za zakonitost odločbe o odmeri dajatev carinskemu špediterju Har Vaessen Douane Service B. V. (v nadaljevanju: podjetje Har Vaessen).

10. Na podlagi podatkov iz predloga za sprejetje predhodne odločbe in navedb strank so glavne značilnosti poteka nizozemskega postopka naslednje.

11. Podjetje Har Vaessen je v obdobju od 12. novembra 1998 do 28. oktobra 1999 po naročilu nizozemske družbe ECS Media B. V. s sedežem na Nizozemskem (v nadaljevanju: ECS) dalo v prosti promet zgoščenke, kasete in videotrake. To blago so posamični kupci naročili pri matični družbi ECS, to je pri ECI voor Boeken en Platen B. V. (v nadaljevanju: ECI). Med ECI in njeno hčerinsko družbo ECS je obstajal sporazum, da ECI ta naročila prenese na ECS, ki bo nato naročeno blago dobavila strankam iz centralnega sistema distribucije v Švici.

12. ECS je blago v Švici pripravila za odpošiljanje. Pri tem je bilo naročeno blago za vsakega naročnika zapakirano v paketno pošiljko, ki je bila naslovljena na zadevnega naročnika. Paketu je bil priložen prenosni nalog na ime ECI, s katerim je lahko stranka plačala blago po povzetju. Na prenosnem nalogu so bili poleg cene blaga ločeno navedeni tudi stroški pošiljanja.

13. Posamezne paketne pošiljke je nato podjetje Har Vaessen skupaj odpeljalo v distribucijski center PTT Post B. V. (v nadaljevanju: PTT) na Nizozemskem. PTT je iz tega distribucijskega centra dobavil posamezno paketno pošiljko posamičnim strankam ECI.

pozvano, naj plača davek na dodano vrednost v znesku skupno 4.468.110,70 NLG.

14. V okviru deklaracije je podjetje Har Vaessen predlagalo oprostitev uvoznih dajatev na podlagi člena 27 Uredbe št. 918/83, v skladu s katerim so pošiljke blaga, katerih vrednost ne preseže 22 EUR, oproščene carinskih dajatev. Na obrazcu<sup>7</sup> je bil v polju 8 kot prejemnik naveden PTT, v polju 9 je bila kot odgovorna za plačilni promet navedena ECS in v polju 15 Švica kot država odpošiljanja/izvoza. Obrazcu so bili priloženi sezname prejemnikov posameznih paketnih pošiljk in obračunan znesek. Nesporno je, da vrednost blaga v posamezni paketni pošiljki ni presežala 22 EUR.

16. Po neuspešnem ugovoru je podjetje Har Vaessen zoper to odločbo vložilo tožbo. Gerechtshof Amsterdam je odpravilo poziv za plačilo davka na dodano vrednost, vendar pa je tožbo v delu, ki se nanaša na carino, zavrnilo kot neutemeljeno.

17. Zoper to sodbo je podjetje Har Vaessen vložilo pritožbo pri Hoge Raad. S sklepom z dne 7. decembra 2007 je Hoge Raad prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:

15. Nizozemski organi so zavrnilo predlog podjetja Har Vaessen za oprostitev uvoznih dajatev. Z odločbo z dne 29. decembra 1999 je bilo podjetje Har Vaessen pozvano, naj plača uvozne dajatve za transportirano blago v znesku skupno 436.907,60 NLG. Istočasno je bilo s to odločbo podjetje Har Vaessen

1. Ali je treba člen 27 Uredbe (EGS) št. 918/831 z dne 28. marca 1983, kot je bila spremenjena z Uredbo (EGS) št. 3357/91 z dne 7. novembra 1991, razlagati tako, da se je mogoče sklicevati na oprostitev plačila carin, navedeno v tem členu, za pošiljke blaga, ki imajo sicer – gledano posamično – zanemarljivo vrednost, vendar se pošiljajo kot skupinska pošiljka tako poslanega blaga s skupno vrednostjo, ki presega mejno vrednost iz člena 27?

<sup>7</sup> – Naslov II v prilogi 37 k Uredbi Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje carinskega zakonika Skupnosti.

2. Ali je treba pri uporabi člena 27 navedene uredbe izhajati iz tega, da pojem „pošiljanje iz tretje države prejemniku v Skupnosti“ zajema tudi primer, da je blago pred pošiljanjem prejemniku sicer v tretji državi, vendar pa je sedež prejemnikove pogodbenne stranke v Skupnosti?

18. Pisnega in ustnega postopka pred Sodiščem so se udeležili podjetje Har Vaessen, nizozemska vlada in Komisija Evropskih skupnosti.

20. Člen 27 Uredbe št. 918/83 določa, da se „vse pošiljke, sestavljene iz blaga zanemarljive vrednosti, ki se pošiljajo neposredno iz tretje države prejemniku v Skupnosti“, uvozijo brez uvoznih dajatev.

21. Besedilo dejanskega stanja oprostitev je v členu 27 oblikovano široko. Z izjemo krajevnega merila ne omejuje niti kroga pošiljateljev niti prejemnikov. Besedilo člena 27 zajema tudi posamezne pošiljke, ki se pošiljajo in carinijo skupaj z drugimi posameznimi pošiljkami.

#### IV – Presoja

22. Vendar pa predložitveno sodišče dvomi, da ta oprostitev velja za pošiljanje, kakršno je to v postopku v glavni stvari. V predhodnem odločanju pred Sodiščem udeleženci v postopku v zvezi s tem razpravljajo o dveh vidikih.

#### A – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

19. S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali se lahko carinska oprostitev v skladu s členom 27 Uredbe št. 918/83 uporabi tudi za skupno pošiljko in carinsko deklaracijo za posamezne pošiljke, kjer posamična pošiljka ne preseže vrednosti 22 EUR, skupna vrednost pa preseže to mejno vrednost.

23. Po eni strani se postavlja vprašanje, kdo je „prejemnik“ takšne skupne pošiljke; ali so to tisti, ki so navedeni na paketni pošti kot končni naslovniki, ali pa je to, kot trdi nizozemska vlada, PTT, ki je sprejel celotno pošiljko zaradi dostave posameznim naslovnikom.

24. Po drugi strani pa je treba preskusiti pomislek predložitvenega sodišča, ali mora iz smisla in namena oprostitve izhajati teleološko zmanjšanje njene uporabe.

uporabi za takšne pošiljke, kakršna je ta v tej zadevi.

#### 1. Prejemnik

25. Nizozemska vlada meni, da je prejemnik pošiljk PTT. Špedicija je namreč skupaj zbrane posamične pošiljke po prestopu meje dostavila PTT, ki pa mu je bilo naročeno, da jih mora izročiti posamičnim naslovnikom. Tako je bil PTT prejemnik v Skupnosti v smislu člena 27. Oprostitev se ne more uporabiti, ker je PTT prejel pošiljko, katere skupna vrednost kot seštevek vrednosti posamičnih pošiljk precej prekorači mejno vrednost iz člena 27.

27. S Komisijo se je treba strinjati, da so končni naslovniki paketnih pošiljk prejemniki. PTT je le vmesna postaja v logistični verigi, ki se začne v Švici s predajo špediciji in konča na Nizozemskem pri naslovniku posamezne paketne pošiljke kot prejemniku v smislu člena 27.

28. Paketne pošiljke je ECS v Švici pripravila za odpošiljanje po pošti in jih opremila z naslovom strank na Nizozemskem. Paketne pošiljke bi lahko brez težav oddala na švicarski pošti in jih poslala naslovnikom na Nizozemsko po na zunaj enotnem postopku pošiljanja. Pri tem bi končno dostavo prejemniku na Nizozemskem opravila nizozemska pošta in tako bi imeli dodaten člen v prevozni verigi. V takem primeru bi bilo popolnoma neutemeljeno govoriti o nizozemski pošti kot prejemnici paketnih pošiljk, ker za švicarsko pošto dostavlja na Nizozemskem.

26. Nasprotno pa Komisija meni, da so v tej zadevi prejemniki v smislu člena 27 posamični naslovniki posamezne paketne pošiljke. Komisija sporno dobavo obravnava kot skupni prevoz različnih posamičnih pošiljk za posamične stranke in ne kot pošiljko za PTT, ki bi prekoračila mejno vrednost iz člena 27. Po njenem mnenju se oprostitve

29. Če pa švicarska pošta prevažna paketne pošiljke na Nizozemsko, kjer jih tamkajšnji PTT dostavi naslovniku, ali pa če prvi del poti

pošiljanja prevzame špedicija, to ne more vplivati na odgovor na vprašanje, koga je treba obravnavati kot prejemnika paketnih pošiljk v smislu člena 27. Od vsega začetka dostavne verige je kot naslovník vsake posamične paketne pošiljke naveden prejemnik in ne nizozemski PTT, ki je le vmesna postaja veččlenske dostavne verige.

prizadevanjih, da se zaradi upravne poenostavitve razširi pogoje oprostitev, je bila ta omejitev uporabe razveljavljena z Uredbo št. 3357/91. Če se uporabljajo pogoji oprostitev neodvisno od načina prevoza, je prepovedano razlikovanje po tem, ali prevoz opravi izključno zasebno podjetje ali pa je prevoz kombinacija zasebnega prevoza in poštne dostave. Pri veččlenski prevozni verigi prevoznika ni mogoče obravnavati kot prejemnika v smislu člena 27.

30. Dajanje prednosti nekaterim načinom prevoza v razmerju do drugih, tako da se oprostitev uporablja le za enočlensko dostavo, ne pa tudi za veččlensko prevožno verigo, ni v skladu s smislom in namenom Uredbe.

33. Končno izhaja iz predloženega dejanskega stanja ter tudi iz vrste in načina deklaracije, da je treba kot prejemnike posamičnih pošiljk obravnavati posamične stranke in ne PTT.

31. Udeležena prevozna podjetja kot člani prevozne verige „ne prejmejo“ blaga za lastne namene, temveč le za (nadaljnji) prevoz.

34. Resda je bil na obrazcu v polje 8 kot prejemnik vpisan PTT in ni bilo na primer vpisano „razno“. Vendar je, kot trdi Komisija, to vsekakor brez pomena.<sup>8</sup> Celostno obravnavanje okoliščin deklaracije namreč dopušča le sklep, da je bila zadevna pošiljka vsekakor deklarirana kot skupni prevoz različnih posamičnih pošiljk vsaki stranki. Tako je bil obrazcu deklaracije priložen seznam posameznih prejemnikov posamične paketne pošiljke.

32. Tudi zgodovina nastanka oprostitevni pogojev potrjuje takšno razumevanje določbe. Do začetka veljavnosti Uredbe o spremembah št. 3357/91 so člen 27 uporabljali le za takšne pošiljke, ki so bile poslana „po pošti“. Pri

<sup>8</sup> – Glej o tem tudi razloge v točki 4.3.18 sklepni predlogov generalnega pravobranilca W. de Wita z dne 13. julija 2006, ki so sestavni del predložitvene sodbe Hoge Raad.

35. Nadalje iz priloženega seznama izhaja vrednost vsake posamične paketne pošiljke. Navajanje teh informacij pa je smiselno le ob deklaraciji več posamičnih pošiljk, ki so naslovljene na posamične naslovnike.

36. Končno je treba preizkusiti še morebiten ugovor, ki ga stranke tega postopka niso navajale, s katerim pa se je treba na kratko spoprijeti. Zadeva zahteva, da mora biti v skladu s členom 27 blago poslano *neposredno* iz tretje države prejemniku v Skupnosti. Lahko bi se ugovarjalo, da v tej zadevi blago ni bilo neposredno poslano prejemniku, ker je bilo najprej dobavljeno PTT. Z merilom „neposrednosti“ Uredba opredeljuje nekaj drugega, in to je obrazloženo v nadaljevanju.

37. Predpostavka, da mora biti pošiljka poslana „neposredno iz tretje države“, je bila v člen 27 vnesena z Uredbo o spremembah št. 2287/83. V skladu s tretjo in četrto uvodno izjavo te uredbe naj bi preprečila, da bi podjetja z ustvarjanjem posebej za to predvidenih dejavnosti ali umetnim prenašanjem obstoječih dejavnosti povzročila izkrivljanje konkurence na skupnem trgu. Za preprečevanje tega izkrivljanja je treba s področja uporabe člena 27 Uredbe št. 918/83 izvzeti takšne pošiljke, ki so bile pred carinsko sprostitevjo predmet drugega carinskega postopka.

38. Kakor je Komisija pravilno navedla, se z merilom neposrednosti izključi carinske oprostitev samo, če se je za blago uporabil drug carinski postopek. Kot navaja Komisija, to velja na primer takrat, ko je bilo blago že prej skladiščeno v carinskem skladišču. Naloga predložitvenega sodišča je, da ugotovi, ali se je za blago pred tem uporabil kakšen drug carinski postopek. Iz podatkov iz predloga za sprejetje predhodne odločbe vsekakor ni mogoče sklepati, da bi se za sporno blago pred tem uporabil kakšen drug carinski postopek.

39. Celo če bi se pojem „neposrednost“ hotelo razumeti drugače, to v predloženem primeru ne bi vodilo do drugačnega izida. Če namreč PTT ni mogoče obravnavati kot prejemnika, ker je le nevtralni člen v prevoznih verigi, tudi to ne more pretrgati neposrednosti pošiljke od pošiljatelja do prejemnika.

40. Treba je ugotoviti, da gre pri zadevni dobavi pošiljke za skupni prevoz različnih posamičnih pošiljk za vsako stranko in da PTT ni prejemnik skupne pošiljke, ki preseže prag vrednosti iz člena 27.



## 2. Smisel in namen oprostitev

načeloma treba odmeriti, in nastalimi upravnimi stroški nima pomena.

41. S sklicevanjem na prvo uvodno izjavo Uredbe št. 3357/91, ki kot namen oprostitev navaja „upravno poenostavitev“, predložitevno sodišče upošteva, da bi člen 27 Uredbe št. 918/83 lahko zajel le takšna dejanska stanja, v katerih bi upravni stroški, povezani z deklaracijo, presegli vsakokrat doseženo carino. Ker ni nujno, da so v skupni deklaraciji upravni stroški nesorazmerni s carino, ni gotovo, ali se oprostitev uporablja tudi za takšne pošiljke.

43. Iz prve uvodne izjave tudi ne izhaja, da se ugodnost carinskih oprostitev odobri le, če obstaja v konkretnem primeru nesorazmerje med upravnimi stroški pobiranja carine in vsakokratno carino. V prvi uvodni izjavi je naveden samo cilj, ki ga zasleduje člen 27, in sicer poenostaviti upravni postopek odmere carine.

42. Takšno razmišljanje pa nima podlage v besedilu člena 27. Ta določba ne zahteva *nesorazmerja* med upravnimi stroški za pobiranje carine in carino, pobrano od posamične pošiljke. Člen 27 se navezuje le na vrednost posamične pošiljke in ne razlikuje med načinom in vrsto carinske deklaracije. V skladu z njegovim besedilom oprostitev niso omejene samo na pošiljke zanemarljive vrednosti, ki se posamično deklarirajo in s tem povzročijo razmeroma visoke upravne stroške. Besedilo člena 27 samodejno zajame tudi pošiljke zanemarljive vrednosti, ki jih poklicni pošiljatelj pošlje istočasno in skupaj v velikem številu ter zato pri morebitni skupni carinski deklaraciji povzročijo precej manjše upravne stroške. V skladu z besedilom člena 27 razmerje med carino, ki jo je

44. Končno tudi za carinske organe pri skupni deklaraciji velja upravna poenostavitev. Podatki, ki bi bili drugače ločeno vloženi za vsako posamezno pošiljko, so povzeti v eni sami vlogi. Če bi skupno deklaracijo načeloma izvzeli iz uporabe oprostitev in bi se torej pošiljke zanemarljive vrednosti ocarinilo samo zato, ker so bile deklarirane v isti deklaraciji, to ne bi nikakor služilo upravni poenostavitvi. To bi namreč imelo za posledico, da bi prijavitelj namesto tega deklariral veliko posamičnih pošiljk zato, da bi dosegel carinsko oprostitev. To bi pomenilo bistveno več stroškov za carinske organe brez vsakega donosa. V nasprotju s tem pa bi poklicni pošiljatelj lahko te posamične deklaracije enostavno opravil avtomatsko.

45. Za predlagano teleološko zmanjšanje člena 27, ki je v skladu z besedilom široko oblikovan, tako ni temelja.

sklenjena med prejemnikom in pošiljateljem v Švici, temveč med prejemnikom in podjetjem na Nizozemskem. To pošlje prejemniku na Nizozemsko blago iz svojega skladišča v Švici.

### 3. Vmesni predlog

46. Na prvo vprašanje za predhodno odločanje je torej treba odgovoriti tako, da je se mora člen 27 Uredbe št. 918/83 razlagati tako, da se je mogoče sklicevati na oprostitev, določene v tem členu, pri skupnem pošiljanju posamičnih pošiljk, ki ne presežejo vrednosti 22 EUR, če se posamične pošiljke pošlje posamičnim prejemnikom v Skupnosti in če blago prej ni bilo predmet drugega carinskega postopka.

48. Iz besedila člena 27 Uredbe št. 918/83 ne izhaja, da se carinska oprostitev uporablja samo, če obstajajo pogodbeni odnosi med pošiljateljem in prejemnikom blaga. Člen 27 Uredbe se sklicuje samo na čisto dejansko stanje pošiljanja in v njem je le omenjeno, da se blago pošilja *neposredno* iz tretje države prejemniku v Skupnosti. Ni pomembno, kje ima sedež pogodbeni stranka prejemnika blaga oz. da obstajajo pravna razmerja med pošiljateljem in prejemnikom. Pojem prodajalec in kupec se ne uporablja, temveč se uporablja pojma pošiljatelj in prejemnik.

### B – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

47. Z drugim vprašanjem za predhodno odločanje predložitevno sodišče v bistvu sprašuje, ali se uporablja oprostitev iz člena 27 Uredbe št. 918/83 tudi, če ima pogodbeni stranka prejemnika vsakokratne pošiljke sedež v Skupnosti, ali pa se jih upošteva le, če ima pogodbeni stranka prejemnika sedež v tretji državi, iz katere se pošilja zadevno blago. V postopku v glavni stvari namreč prodajna pogodba, ki je podlaga za pošiljko, ni

49. S pojmom „neposrednosti“ naj bi se, kot je že zgoraj navedeno<sup>9</sup>, izključile iz carinskih oprostitev tiste pošiljke, ki so bile pred tem predmet drugega carinskega postopka. Na podlagi tega merila se ni mogoče sklicevati na to, da morajo med pošiljateljem in prejemnikom obstajati pogodbeni razmerja.

<sup>9</sup> – Glej točko 38 in naslednje teh sklepnih predlogov.

50. V smislu vmesnega predloga je treba ugotoviti, da v členu 27 Uredbe št. 918/83 carinske oprostitev niso odvisne od tega, ali je pošiljatelj pogodbeni stranka prejemnika.

kakršno je v tej zadevi, ne dovoli carinskih oprostitev.

51. Na koncu je treba še preizkusiti, ali razlogi za preprečevanje zlorab govorijo v korist drugega razumevanja Uredbe.

54. Nizozemska vlada torej *ne* navaja, da bi zadevno podjetje z zlorabo doseglo ugodnost *carinskih oprostitev*. Iz opisa dejanskega stanja, ki ga je podala nizozemska vlada, ni razvidno, da podjetje izbere takšno obliko pošiljke zato, da bi z zlorabo doseglo ugodnost carinskih oprostitev. Tudi pri neposredni pošiljki z Nizozemske se ne bi plačala carina za blago, zato za podjetje, ki se ukvarja s prodajo po pošti, pošiljanje iz Švice ne ustvari carinske prednosti.

52. Nizozemska vlada meni, da ravnanje ECI predstavlja zlorabo toliko, kolikor je imelo že od vsega začetka namen, da se za zadevno blago ne plača *davka na dodano vrednost*. V skladu s členom 101 nizozemske carinske uredbe (Douaneregeling) se za blago, za katero se uporabljajo carinske oprostitev v skladu s členom 27 Uredbe št. 918/83, tudi ne plača davka na dodano vrednost.

55. Nizozemska vlada trdi, da je podjetje oproščeno davka na dodano vrednost na podlagi zlorabe.

53. Nizozemska vlada opozarja, da je ECI zato, da bi dosegla ugodnost oprostitev plačila *davka na dodano vrednost*, blago naprej prepeljala z Nizozemske v Švico in ga od tam dobavila svojim strankam na Nizozemskem. Takšno ravnanje vodi do izkrivljanja konkurence, saj morajo pošiljatelji, ki dobavijo blago neposredno z Nizozemske, svojim nizozemskim strankam plačati davek na dodano vrednost. Zaradi preprečevanja takšne zlorabe je treba člen 27 Uredbe št. 918/83 razlagati tako ozko, da se za dejansko stanje,

56. Člen 22 Direktive (EGS) 83/181 z dne 28. marca 1983 o določitvi uporabe člena 14(1)(d) Direktive 77/388/EGS glede oprostitev davka na dodano vrednost na končni uvoz določenega blaga<sup>10</sup> določa, da države članice lahko dovolijo oprostitev na uvoz blaga, katerega skupna vrednost je več

<sup>10</sup> – Direktiva 83/181 v različici Direktive 88/331/EGS z dne 13. junija 1988, UL L 151, str. 79.

kot 10 ECU, vendar ne presega 22 ECU<sup>11</sup>. Nizozemska je uporabila to možnost in izvzela uvoz blaga zanemarljive vrednosti iz davka na dodano vrednost. Pri tem nizozemsko pravo povezuje oprostitev davka na dodano vrednost s carinskimi oprostitvami, ki jih je treba dovoliti v skladu s členom 27 Uredbe št. 918/83.

57. Trditev, da se elemente carinske oprostitve razlaga strogo zato, da se s tem prepreči zloraba v zvezi z davkom na dodano vrednost, ni prepričljiva. Povezava med carinsko oprostitvijo in morebitno zlorabo v zvezi z oprostitvijo davka na dodano vrednost izhaja namreč le iz take povezave, ki jo predvideva nizozemsko pravo.

58. Če člen 22(1), stavek 1, Direktive 83/181 za blago, katerega skupna vrednost ne presega 10 ECU, določa obvezno oprostitev davka, pa člen 22(2) celo omogoča državam članicam, na kar opozarja Komisija, da lahko izključijo iz te oprostitve blago, ki je bilo uvoženo po naročilu.

59. Morebitno zlorabo v zvezi z oprostitvijo davka na dodano vrednost se lahko uspešno izpodbija v okviru zakonodaje o davku na dodano vrednost. Ta v okviru carinskih oprostitvev ne zahteva stroge razlage člena 27 Uredbe št. 918/83.

60. Končno pa je Sodišče na področju davka na dodano vrednost menilo, da je dopustno zavračanje davčne ugodnosti, če je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki ga te določbe zasledujejo in je na podlagi vseh objektivnih dejavnikov bistveni cilj zadevnih transakcij, to je pridobitev davčne ugodnosti.<sup>12</sup> Tako je Sodišče ugotovilo, da se lahko izpodbija pridobitev davčnih ugodnosti na podlagi zlorabe.

61. Ugovor morebitne zlorabe pri oprostitvi davka na dodano vrednost, ki se v nacionalnem pravu navezuje na oprostitev carin, je treba zato upoštevati v okviru ugodnosti oprostitve davka na dodano vrednost in ne more voditi do stroge razlage člena 27 Uredbe št. 918/83 v nasprotju z njenim širokim besedilom.

11 – Za blago, katerega skupna vrednost ne presega 10 ECU, Direktiva določa obvezno oprostitev plačila davka na dodano vrednost.

12 – Sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točki 74 in 75) in z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service (C-425/06, ZOdl., str. I-897, točka 42).

## V – Predlog

62. Na podlagi zgoraj navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje nizozemskega Hoge Raad odgovori tako:

1. Člen 27 Uredbe (EGS) št. 918/831, kot je bil spremenjen z Uredbo št. 3357/91, je treba razlagati tako, da se je mogoče sklicevati na oprostitve plačila carin, navedene v tem členu, pri skupnem pošiljanju posamičnih pošilk blaga, ki ne presežejo vrednosti 22 EUR, če se posamične pošiljke pošlje posamičnim prejemnikom v Skupnosti in če blago prej ni bilo predmet drugega carinskega postopka.
2. Pri razlagi člena 27 navedene uredbe je treba izhajati iz tega, da pojem „pošiljanje iz tretje države prejemniku v Skupnosti“ zajema tudi primer, da je blago pred pošiljanjem prejemniku sicer v tretji državi, vendar pa je sedež prejemnikove pogodbene stranke v Skupnosti.