



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat) *

z dne 26. oktobra 2017

„Predhodno odločanje – Carinska unija – Carinski zakonik Skupnosti – Člen 220(1) in (2)(b) – Naknadna izterjava uvoznih ali izvoznih dajatev – Pojem ‚vknjižba uvoznih dajatev‘ – Odločba pristojnega carinskega organa – Rok za vložitev zahtevka za povračilo ali odpust – Obveznost predložitve zadeve Evropski komisiji – Dokazi v primeru pravnega sredstva zoper odločbo pristojnega organa države članice uvoza“

V zadevi C-407/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Vrhovno sodišče, oddelek za upravne zadeve, Latvija) z odločbo z dne 15. julija 2016, ki je na Sodišču prispela 20. julija 2016, v postopku

„Aqua Pro“ SIA

proti

Valsts ieņēmumu dienests

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, J.-C. Bonichot in S. Rodin (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za latvijsko vlado I. Kucina, D. Pelše, G. Bambāne in I. Kalniņš, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Caeiros in E. Kalniņš, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: latvijščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 220(1) in (2)(b), členov 236 in 239 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307), kakor je bila spremenjena z Uredbo (ES) št. 2700/2000 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. novembra 2000 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 10, str. 239) (v nadaljevanju: carinski zakonik), ter členov 869(b) in 875 Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe št. 2913/92 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 6, str. 3), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 1335/2003 z dne 25. julija 2003 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 13, str. 463, v nadaljevanju: izvedbena uredba).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Aqua Pro“ SIA in Valsts ieņēmumu dienests (latvijska davčna uprava, v nadaljevanju: davčna uprava) glede odmere uvoznih dajatev in davka na dodano vrednost (DDV), skupaj z zamudnimi obrestmi v okviru naknadnega preverjanja carinske deklaracije.

Pravni okvir

- 3 Člen 217(1) carinskega zakonika določa:

„Vsak znesek uvoznih ali izvoznih dajatev, ki je posledica carinskega dolga – v nadaljevanju ‚znesek dajatev‘ – morajo carinski organi, takoj potem, ko so jim na voljo potrebni podatki, izračunati in vnesti v računovodske evidence ali kakšne druge ustrezne nosilce podatkov (vknjižba).

[...]“

- 4 Člen 220 carinskega zakonika določa:

„1. Če znesek dajatev, ki izhaja iz carinskega dolga, ni bil vknjižen v skladu s členoma 218 in 219 ali je bil vknjižen nižji znesek od zakonsko dolgovanega, se mora vknjižba zneska izterjevanih dajatev, ali preostalega izterjevanega zneska dajatev, opraviti v roku dveh dni, ki se šteje od dneva, ko carinski organi to ugotovijo in lahko izračunajo zakonsko dolgovani znesek ter določijo dolžnika (naknadna vknjižba). Ta rok se lahko podaljša v skladu s členom 219.

2. Razen v primerih iz drugega in tretjega pododstavka člena 217(1) se naknadna vknjižba ne opravi, če:

[...]

- (b) znesek zakonsko dolgovanih dajatev ni bil vknjižen kot posledica napake carinskih organov, ki je oseba, zavezana plačilu, ni mogla ugotoviti ter je sama ravnala v dobri veri in v skladu z vsemi predpisi, določenimi z veljavno zakonodajo v zvezi s carinsko deklaracijo.

Če se preferencialni status blaga ugotovi na podlagi upravnega sodelovanja, v katero so vključeni organi tretje države, ki izdajo potrdilo, in se za to potrdilo izkaže, da je nepravilno, velja, da gre za napako, ki je ni bilo mogoče odkriti v smislu prvega pododstavka.

Izdaja nepravilnega potrdila kljub temu ne pomeni zmote, če so bili podlaga za potrdilo nepravilna dejstva, ki jih je predložil izvoznik, razen če je več kakor očitno, da so se organi, ki so ga izdali, zavedali ali bi se morali zavedati, da blago ni ustrezalo pogojem, ki so določeni za upravičenost do preferencialne obravnave.

Zavezana oseba se lahko sklicuje, da je ravnala v dobri veri, če lahko dokaže, da je ob teh trgovinskih operacijah poskrbela, da so bili vsi pogoji za preferencialno obravnavo izpolnjeni.

Zavezana oseba pa se ne more sklicevati na to, da je ravnala v dobri veri, če je Evropska komisija objavila obvestilo v *Uradnem listu [Evropske unije]* in navedla, da obstaja utemeljen dvom o pravilni uporabi preferencialnih dogovorov v državi uporabnici;

[...]“

5 Člen 236 tega zakonika določa:

„1. Uvozne ali izvozne dajatve se povrnejo, kolikor se ugotovi, da v trenutku plačila znesek teh dajatev ni bil zakonsko dolgovan ali da je bil vknjižen v nasprotju s členom 220(2).

Uvozne ali izvozne dajatve se odpustijo, kolikor se ugotovi, da v trenutku vknjižbe znesek teh dajatev ni bil zakonsko dolgovan ali da je bil vknjižen v nasprotju s členom 220(2).

Povračilo ali odpust se ne odobri, če so dejstva, ki so povzročila plačilo ali vknjižbo zneska, ki ni bil zakonsko dolgovan, posledica goljufivega dejanja udeleženega.

2. Povračilo ali odpust uvoznih ali izvoznih dajatev se odobri na podlagi zahtevka, vloženega pri pristojnem carinskem uradu pred potekom roka treh let, ki se šteje od dneva posredovanja sporočila o teh dajatvah dolžniku.

Ta rok se podaljša, če udeleženi dokaže, da zahtevka v tem roku ni mogel vložiti zaradi nepredvidljivega dogodka ali višje sile.

Carinski organi po službeni dolžnosti povrnejo ali odpustijo dajatve, če v tem roku sami ugotovijo, da gre za enega od primerov iz prvega in drugega pododstavka odstavka 1.“

6 Člen 239 carinskega zakonika določa:

„1. Uvozne ali izvozne dajatve se lahko povrnejo ali odpustijo v drugih primerih, kot so predvideni v členih 236, 237 in 238:

- ki se morajo določiti skladno s postopkom odbora;
- ki izhajajo iz okoliščin, pri katerih ne gre niti za malomarnost niti za goljufivo ravnanje udeleženega. Primeri, v katerih je mogoče uporabiti to določbo, in podrobnosti postopka, ki jih je treba v ta namen upoštevati, se določijo skladno s postopkom odbora. Povračilo ali odpust sta lahko odvisna od izpolnjevanja posebnih pogojev.

2. Povračilo ali odpust dajatev zaradi razlogov, opisanih v odstavku 1, se odobri na podlagi zahtevka, vloženega pri pristojnem carinskem uradu pred potekom roka dvanajstih mesecev, ki se šteje od dneva posredovanja sporočila teh dajatev dolžniku.

Vendar lahko carinski organi v primerno utemeljenih izjemnih primerih dovolijo prekoračitev tega roka.“

7 Člen 869 izvedbene uredbe določa:

„Carinski organi sami odločijo, da ne bodo naknadno vknjižili nepobranih dajatev:

- (a) če se je uporabila preferencialna tarifna obravnava v okviru tarifne kvote, tarifnega plafona ali drugega postopka, medtem ko je bila upravičenost do te obravnave v trenutku prejema carinske deklaracije odpravljena in do sprostitev tega blaga to ni bilo objavljeno v *Uradnem listu Evropskih skupnosti* ali, kadar se tam ne objavi, o tem ni bila ustrezno obveščena zadevna država članica in je oseba, odgovorna za plačilo, ravnala v dobri veri in upoštevala vse določbe o carinski deklaraciji, predvidene v veljavni zakonodaji;
- (b) v tistih primerih, za katere menijo, da so izpolnjeni pogoji po členu 220(2)(b) Zakonika, razen v primerih, ko je treba dokumentacijo predložiti Komisiji v skladu s členom 871. Kadar pa se uporablja člen 871(2), druga alineja, carinski organi ne morejo sprejeti odločitve, s katero bi se odpovedali vknjiževanju zadevnih dajatev do konca postopka, ki se je začel v skladu s členoma od 871 do 876.

Če se predloži zahtevek za povrnitev ali opustitev po členu 236 Zakonika v povezavi s členom 220(2)(b) Zakonika, se smiselno uporabijo pododstavek (b) prvega odstavka tega člena in členi od 871 do 876.

Za namene uporabe zgoraj navedenih odstavkov si države članice druga drugi nudijo vzajemno pomoč, zlasti kadar gre za napako, ki so jo zagrešili carinski organi neke druge države članice, ki ni zadolžena za sprejetje odločitve.“

8 Člen 871 te uredbe določa:

„1. Carinski organ mora primer posredovati Komisiji, da se uredi v skladu s postopkom, določenim v členih od 872 do 876, če meni, da so izpolnjeni pogoji, določeni v členu 220(2)(b) Zakonika in če:

- meni, da je Komisija storila napako v smislu člena 220(2)(b) Zakonika,
- če so okoliščine primera povezane z ugotovitvami preiskave, ki jo je Skupnost opravila na podlagi Uredbe Sveta (ES) št. 515/97 z dne 13. marca 1997 o medsebojni pomoči med upravnimi organi držav članic in sodelovanju med njimi in Komisijo zaradi zagotavljanja pravilnega izvajanja carinske in kmetijske zakonodaje [UL 1997, L 82, str. 1] ali na podlagi druge zakonodaje Skupnosti oziroma drugega sporazuma, ki ga je Skupnost sklenila z državo ali skupino držav, v katerih je predvideno, da Skupnost izvaja tovrstne preiskave, ali
- če je znesek, ki ni bil pobran od zadevnega subjekta iz naslova ene ali več uvozne ali izvozne operacije zaradi posledice ene same napake, večje od 500.000 EUR ali več.

2. Vendar se primeri, navedeni v odstavku 1 ne posredujejo takrat, kadar:

- je Komisija že sprejela odločitev v skladu s postopkom, predvidenim v členih od 872 do 876 o primeru s primerljivo podlago dejstev in zakonodajo,
- Komisija že proučuje nek primer, ki je primerljiv glede na dejstva in zakonodajo.

[...]“

9 Člen 875 izvedbene uredbe določa:

„Če je bilo z odločitvijo, navedeno v členu 873, ugotovljeno, da so obravnavane okoliščine takšne, da zadevnih dajatev ni treba vknjižiti, lahko Komisija opredeli pogoje, pod katerimi se lahko države članice odpovejo naknadni vknjižbi v primerih, ko gre za primerljiva vprašanja dejstev in zakonodaje.“

10 Člen 9 Uredbe (ES) št. 1073/1999 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 25. maja 1999 o preiskavah, ki jih izvaja Evropski urad za boj proti goljufijam (OLAF) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek 3, str. 91, v nadaljevanju: Uredba o preiskavah OLAF), določa:

„1. Po zaključku preiskave, ki jo izvede urad, ta pod vodstvom direktorja pripravi poročilo, v katerem navede ugotovljena dejstva, morebitno finančno izgubo in ugotovitve preiskave vključno s priporočili direktorja urada o ukrepih, ki jih je treba sprejeti.

2. Pri pripravi takšnih poročil se morajo upoštevati postopkovne zahteve, določene v nacionalni zakonodaji posamezne države članice. Tako pripravljena poročila so dopustni dokazi v upravnih ali sodnih postopkih države članice, v katerih se njihova uporaba izkaže za potrebno, na isti način in pod istimi pogoji kakor upravna poročila, ki jih pripravijo nacionalni upravni inšpektorji. Za ta poročila veljajo ista pravila ocenjevanja, kakor veljajo za upravna poročila, ki jih pripravijo nacionalni upravni inšpektorji, in so tem poročilom enakovredna.

3. Poročila, pripravljena po opravljeni zunanji preiskavi, in vsi koristni dokumenti v zvezi s preiskavo se pošljejo pristojnim organom zadevnih držav članic v skladu s pravili, ki veljajo za zunanje preiskave.

4. Poročila, pripravljena po opravljeni notranji preiskavi, in vsi koristni dokumenti v zvezi s preiskavo se pošljejo zadevni instituciji, organu, uradu ali agenciji. Institucija, organ, urad ali agencija na podlagi notranje preiskave sproži ustrezne postopke, predvsem disciplinske ali sodne, kakor zahtevajo rezultati teh preiskav, in o tem poroča direktorju urada v roku, ki ga ta določi v ugotovitvah na koncu poročila.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Družba Aqua Pro je od 1. septembra 2007 do 31. decembra 2009 v Evropsko unijo uvažala kolesa s poreklom iz Kambodže. V skladu z distribucijsko pogodbo jih je kupila pri nemškem podjetju, da bi jih sprostila v prosti promet.

12 Družba Aqua Pro z opiranjem na potrdilo o poreklu „obrazec A“, ki so ga izdali kamboški organi v okviru sistema splošnih preferencialov, ni plačala niti carine niti DDV.

13 Davčna uprava je leta 2010 od Evropskega urada za boj proti goljufijam (OLAF) dobila informacijo, da potrdilo o poreklu, ki ga je kamboška vlada izdala glede zadevnega blaga, ni v skladu z zahtevami iz določb prava Unije.

14 Davčna uprava je na podlagi te informacije opravila revizijo v zvezi s carinami in drugimi davki, ki jih je dolgovala družba Aqua Pro, ter ugotovila, da je bilo potrdilo „obrazec A“ izdano nepravilno in da je bila carinska oprostitvev za to blago neupravičena.

15 Zato je davčna uprava z odločbo z dne 3. septembra 2010 družbi Aqua Pro naložila plačilo carinskih dajatev in DDV, skupaj z zamudnimi obrestmi (v nadaljevanju: sporna odločba).

16 Ker je družba Aqua Pro to odločbo neuspešno izpodbijala pri generalnem direktorju davčne uprave, je nato pri administrativni rajona tiesa (okrožno upravno sodišče, Latvija) vložila tožbo za odpravo te odločbe, v kateri je zatrjevala, da je z deklariranjem blaga po stopnji 0 delovala v dobri veri, saj ni mogla vedeti zlasti tega, da potrdilo „obrazec A“ ni bilo pravilno izdano.

- 17 V okviru tega postopka se je postavilo vprašanje, ali se Sklep C(2012) 8694, ki ga je Komisija sprejela 30. novembra 2012 na podlagi zahteve Republike Finske glede uvoznih dajatev za kolesa s poreklom iz Kambodže, ki jih uvaža neka finska družba in v katerem je Komisija menila, da se v tem primeru upravičeno ni opravila naknadna vknjižba zneska dajatev, ki jih je treba izterjati, uporablja za okoliščine obravnavane zadeve.
- 18 Latvijska davčna uprava je v zvezi s tem med drugim zatrjevala, da ker družba Aqua Pro ni vložila zahtevka za povračilo ali odpust uvoznih dajatev v skladu s členoma 878 in 879 izvedbene uredbe, v ta namen ni bil začet noben postopek za ugotovitev, ali bi ta uvoznik lahko odkril napako, storjeno pri izdaji potrdila o poreklu. Poleg tega ta uprava meni, da položaj družbe Aqua Pro ni primerljiv s položajem, na katerem temelji zgoraj navedeni sklep Komisije.
- 19 Administratīvā rajona tiesa (okrožno upravno sodišče) je s sodbo z dne 28. novembra 2013 zavrnilo tožbo družbe Aqua Pro za odpravo sporne odločbe, potem ko je od latvijske davčne uprave prejelo informacije kamboškega ministrstva za trgovino v zvezi z okoliščinami izdaje potrdil „obrazec A“ glede koles, izvoženih v Latvijo, iz katerih je bilo razvidno, da to ministrstvo ni moglo preveriti, ali so bila ta potrdila pravilno izdana, saj izvoznik ni predložil ustreznih dokumentov.
- 20 Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija) je po preučitvi zadeve na drugi stopnji s sodbo z dne 7. maja 2015 prav tako zavrnilo predlog družbe Aqua Pro, saj je ugotovilo, da ta ne izpolnjuje pogojev za sklicevanje na legitimna pričakovanja v skladu s členom 220(2)(b) carinskega zakonika, kakor izhajajo iz sodne prakse Sodišča. Družba Aqua Pro, na strani katere je po mnenju tega sodišča dokazno breme, naj zlasti ne bi predložila dokazov, ki bi ovrgli ugotovitve OLAF glede porekla sestavnih delov koles s pomočjo potrdil o poreklu „obrazca B in D“.
- 21 Družba Aqua Pro je pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo.
- 22 To sodišče je najprej opozorilo, da obstajajo dvomi glede vprašanja, ali so carinski organi in administratīvā rajona tiesa (okrožno upravno sodišče) upravičeno zavrnil preizkus dobre vere družbe Aqua Pro v smislu člena 220(2)(b) carinskega zakonika ob upoštevanju neobstoja zahtevka tožeče stranke za postopek odpusta ali povračila dajatev. Po mnenju tega sodišča obstajajo tudi dvomi glede vprašanja, ali carinski organi in administratīvā rajona tiesa (okrožno upravno sodišče) upravičeno niso upoštevali Sklepa C(2012) 8694 z dne 30. novembra 2012 v okviru zahteve Republike Finske. V zvezi s tem je odločilno vprašanje, ali so dejanske in pravne okoliščine primerljive ter ali je zadevna oseba ravnala v dobri veri in upoštevala vse določbe o carinski deklaraciji.
- 23 Dalje, predložitveno sodišče meni, da je treba postaviti vprašanja v zvezi z uporabo poročila OLAF kot dokaza ter z naknadnim preverjanjem za ugotovitev dejstev.
- 24 Nazadnje, dvomi naj bi obstajali o vprašanju, ali ne bi bilo treba v okviru preizkusa vprašanja dobre vere tožeče stranke, skupaj z drugimi okoliščinami zadeve, vključno s poslovnim modelom kamboških podjetij in zadevnih organov, dati pomena dejstvu, da družba Aqua Pro navedenega blaga ni kupila neposredno pri kamboškemu podjetju, ampak v skladu z distribucijsko pogodbo pri nemškem podjetju, saj ta poslovni model načeloma že sam po sebi izključuje neposredno sodelovanje med družbo Aqua Pro in kamboškim podjetjem, saj med njima ni stikov.
- 25 V teh okoliščinah je Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Vrhovno sodišče, oddelek za upravne zadeve, Latvija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. (a) Ali je treba člen 220[(1)] in (2)(b) carinskega zakonika razlagati tako, da se šteje, da uprava vknjiži znesek priznanih dolgovanih dajatev, ko sprejme odločbo o vknjižbi oziroma ugotovitvi obveznosti plačila dajatev, ne glede na to, da se navedena odločba izpodbija v upravnem postopku in upravnem sporu?

- (b) Ali je treba člena 236 in 239 carinskega zakonika razlagati tako, da je treba, ko uprava sprejme odločbo o vknjižbi zneska, ki ustreza dajatvam, in ugotovi obveznost dolžnika, da jih plača (v obravnavanem primeru odločba državne uprave), vendar navedeni dolžnik to odločbo izpodbija v upravnem postopku in upravnem sporu, hkrati v skladu s členom 236 ali 239 te uredbe zahtevati odpust ali povračilo navedenih dajatev (ali pa je mogoče šteti, da v tem primeru predlog za odpravo odločbe navedene uprave pomeni tudi zahtevek za odpust ali povračilo carinskega dolga)? Če je odgovor pritrdilen, katera je bistvena razlika med nadzorom zakonitosti upravne odločbe o vknjižbi in obveznosti plačila dajatev, na eni strani, in vprašanjem, ki ga je treba rešiti v skladu s členom 236 [carinskega zakonika], na drugi strani?
 - (c) Ali je treba člen 236(2), prvi pododstavek, carinskega zakonika razlagati tako, da izpodbijanje odločbe državne uprave, s katero je ugotovljena obveznost plačila dajatev, in trajanje sodnega postopka podaljšata rok za vložitev zahtevka za odpust ali povračilo dajatev (ali upravičita njegovo neupoštevanje)?
 - (d) Če je treba o vknjižbi ali odpustu v tej zadevi odločiti ne glede na odločbo Evropske komisije v zvezi z drugo državo članico (v tem primeru Republiko Finsko), ali mora carinski organ ali sodišče ob upoštevanju člena 869(b) izvedbene uredbe ter zneska možnih dajatev v obravnavanem primeru vprašanje o nevknjižbi ali odpustu dajatev predložiti Evropski komisiji?
2. (a) Ali je treba ob uporabi člena 220(2)(b) carinskega zakonika opraviti naknadno preverjanje v zvezi z okoliščinami ravnanja organov in izvoznika tretje države (v obravnavanem primeru Kambodže), ki so bile predmet preiskave v okviru misije OLAF? Ali pa je treba šteti, da ima splošen opis okoliščin iz poročila OLAF o navedenem ravnanju dokazno vrednost?
- (b) Ali so podatki, pridobljeni med naknadnim preverjanjem, tudi če se nanašajo na primer konkretne države članice, odločilni v razmerju do poročila OLAF?
 - (c) Ali je treba člen 875 izvedbene uredbe razlagati tako, da je odločba Evropske komisije, sprejeta v skladu z navedenim poročilom OLAF v zvezi z drugo državo članico (v tem primeru [Republiko] Finsko), za državo članico zavezujoča?
 - (d) Ali je treba opraviti naknadno preverjanje in uporabiti informacije, pridobljene z njim, če je Evropska komisija, ki se je oprla na poročilo OLAF, sprejela odločbo o nevknjižbi dajatev v zvezi z drugo državo članico in je uporabila člen 875 izvedbene uredbe?
3. Ali je ob presoji razumnih razlogov in dobrovernosti ravnanja zavezanca za plačilo za namene člena 220(2)(b) carinskega zakonika v zvezi s konkretnimi okoliščinami lahko upošteveno to, da je uvoz blaga temeljil na distribucijski pogodbi?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje, točka (a)

- 26 Najprej je treba opozoriti, da mora Sodišče glede na svojo ustaljeno sodno prakso v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem iz člena 267 PDEU nacionalnemu sodišču podati koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. Zato mora Sodišče po potrebi preoblikovati predložena vprašanja. Poleg tega lahko Sodišče upošteva določbe prava Unije, na katere se nacionalno sodišče v vprašanju ni sklicevalo (sodba z dne 1. februarja 2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, točka 20 in navedena sodna praksa).
- 27 V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da se Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Vrhovno sodišče, oddelek za upravne zadeve) med drugim sprašuje, ali je glede na dejstvo, da sodni nadzor zakonitosti sporne odločbe še ni pripeljal do pravnomočne odločbe in da zato

vprašanje, ali je treba vknjižiti zadevne dajatve iz postopka v glavni stvari, še ni bilo obravnavano, že prišlo do naknadne vknjižbe zneska dajatev, ki jih je treba izterjati, ki bi ji lahko družba Aqua Pro nasprotovala v skladu s členom 220(2)(b) carinskega zakonika.

- 28 Predložitveno sodišče v tem pogledu s prvim vprašanjem, točka (a), v bistvu sprašuje, kdaj je treba naknadno vknjižbo zneska dajatev, ki jih je treba izterjati, glede na člen 220 carinskega zakonika šteti za opravljeno, če je odločba organov v zvezi z vknjižbo ali določitvijo obveznosti plačila dajatev predmet pravnega sredstva v upravnem ali sodnem postopku.
- 29 Glede tega je treba navesti, da člen 220(1) carinskega zakonika v zvezi z naknadno vknjižbo zneska dajatev, ki jih je treba izterjati, določa le, da se mora ta s pridržkom določb člena 219 tega zakonika opraviti v roku dveh dni od dneva, ko carinski organi ugotovijo položaj iz navedenega člena 220(1) in lahko izračunajo zakonsko dolgovani znesek ter določijo dolžnika.
- 30 Glede vprašanja, kdaj je treba znesek dajatev, ki jih je treba izterjati, šteti za dejansko vknjižen, pa je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso iz člena 217(1) carinskega zakonika razvidno, da je ta vknjižba sestavljena iz tega, da carinski organi vnesejo znesek uvoznih ali izvoznih dajatev, ki je posledica carinskega dolga, v računovodske evidence ali kakšne druge ustrezne nosilce podatkov (glej zlasti sodbi z dne 16. julija 2009, *Distillerie Smeets Hasselt* in drugi, C-126/08, EU:C:2009:470, točka 22, in z dne 8. novembra 2012, *KGH Belgium*, C-351/11, EU:C:2012:699, točka 21).
- 31 Zato se v primeru naknadne izterjave znesek dolgovanih dajatev, ki jih ugotovijo organi, šteje za vknjiženega, ko carinski organi ta znesek vnesejo v računovodske evidence ali kakšne druge ustrezne nosilce podatkov, to pa se mora načeloma opraviti v roku dveh dni, določenem v členu 220(1) carinskega zakonika.
- 32 Glede na to okoliščina, da je nato odločba organov glede vknjižbe ali določitve obveznosti plačila dajatev predmet upravnega postopka ali upravnega spora, sama po sebi ne more vplivati na ugotovitev, da je bila vknjižba dejansko opravljena v skladu s členoma 217(1) in 220(1) carinskega zakonika.
- 33 Ta razlaga je zlasti podprta z dejstvom, da vložitev pritožbe na podlagi člena 243 carinskega zakonika v skladu s členom 244, prvi odstavek, tega zakonika načeloma ne zadrži izvršbe sporne odločbe in da taka pritožba zato ni ovira za takojšnjo izvršitev te odločbe (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2014, *Kamino International Logistics* in *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 56).
- 34 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje, točka (a), odgovoriti, da je treba člena 217(1) in 220(1) carinskega zakonika razlagati tako, da se znesek dolgovanih dajatev, ki jih ugotovijo organi, v primeru naknadne izterjave šteje za vknjiženega, ko carinski organi ta znesek vnesejo v računovodske evidence ali kakšne druge ustrezne nosilce podatkov, ne glede na dejstvo, da je odločba organov glede vknjižbe ali določitve obveznosti plačila dajatev predmet pravnega sredstva v upravnem ali sodnem postopku.

Prvo vprašanje, točka (b)

- 35 Najprej je treba navesti, da je iz predložitvene odločbe razvidno, da je namen prvega vprašanja, točka (b), izvedeti, ali so lahko davčni organ in sodišča na nižjih stopnjah pravilno ocenili, da ob neobstoju zahtevka družbe Aqua Pro za odpust ali povračilo na podlagi členov 236 in 239 carinskega zakonika ni bilo treba preučiti, ali bi se lahko družba Aqua Pro sklicevala na legitimna pričakovanja v smislu člena 220(2)(b) tega zakonika.

- 36 Zato je treba navedeno vprašanje razumeti tako, da se želi z njim v bistvu izvedeti, ali je treba člene 220(2)(b), 236, 239 ter 243 carinskega zakonika razlagati tako, da mora uvoznik – v okviru upravnega postopka in nato upravnega spora zoper odločbo davčne uprave o naknadni vknjižbi zneska uvoznih dajatev in naložitvi njihovega plačila uvozniku – da bi se lahko skliceval na legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) carinskega zakonika, zahtevati odpust ali povračilo teh dajatev v skladu s postopkom, določenim v členih 236 in 239 tega zakonika, ter, glede na okoliščine zadeve, ali je za izpodbijanje navedene odločbe v okviru teh postopkov mogoče šteti, da zajema tak zahtevek.
- 37 Da bi bilo mogoče odgovoriti na to vprašanje, je treba uvodoma spomniti, da je cilj člena 220(2)(b) carinskega zakonika varovati legitimno pričakovanje zavezanca za plačilo glede utemeljenosti vseh dejavnikov, ki se upoštevajo pri odločitvi, ali se carine lahko naknadno izterjajo ali ne (glej zlasti sodbi z dne 18. oktobra 2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, točka 31, in z dne 10. decembra 2015, *Veloserviss*, C-427/14, EU:C:2015:803, točka 43).
- 38 Ta določba v zvezi s tem določa, da se naknadna vknjižba zneska zakonsko dolgovanih uvoznih dajatev in tako tudi izterjava teh dajatev ne opravi, če se uvoznik lahko sklicuje na legitimna pričakovanja v smislu navedene določbe.
- 39 Iz tega sledi, kot je bilo pojasnjeno tudi v členu 869(b) izvedbene uredbe, da se morajo načeloma carinski organi sami odločiti, da bodo opustili naknadno vknjižbo nepobranih dajatev in s tem povezano izterjavo, če menijo, da so pogoji za varstvo takih legitimnih pričakovanj pri zadevnemu uvozniku izpolnjeni.
- 40 Če pa se carinski organi odločijo, zlasti po naknadnem preverjanju, da bodo vknjižili nepobrane dajatve in jih od uvozniku izterjali, morajo v skladu s členom 236(1) carinskega zakonika povrniti ali odpustiti te dajatve, če in v kolikršnem obsegu se pozneje izkaže zlasti, da je bil njihov znesek vknjižen v nasprotju s členom 220(2)(b) tega zakonika.
- 41 To povračilo ali ta odpust dajatev na podlagi člena 236 v povezavi s členom 220(2)(b) carinskega zakonika se opravi bodisi po uradni dolžnosti v skladu z odstavkom 2, tretji pododstavek, te prve določbe bodisi na podlagi odstavka 2, prvi pododstavek, navedene določbe na zahtevo, vloženo pri zadevnem carinskem uradu pred iztekom roka treh let od dneva obvestila o zadevnih dajatvah.
- 42 Ker pa je družba Aqua Pro v prvi fazi, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, pred upravo izpodbijala naknadno vknjižbo zneska dajatev, ki jih je treba izterjati, mora predložitveno sodišče preveriti, ali je družba Aqua Pro pri zadevnem carinskem uradu predložila zahtevek za odpust ali povračilo v smislu člena 236(2), prvi pododstavek, v povezavi s členom 220(2)(b) carinskega zakonika oziroma ali je zoper odločbo davčne uprave, da vknjiži zadevni znesek dajatev in da družbi Aqua kot uvozniku naloži njihovo plačilo, pri carinskem organu, ki je za ta namen določen v skladu s členom 243(2)(a) carinskega zakonika, vložila upravno pritožbo, kot je določena v tem členu.
- 43 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da čeprav carinski zakonik, zlasti v členih 236 in 239, določa poseben postopek za odpust ali povračilo carinskih dajatev, med drugim v primeru vknjižbe v nasprotju s členom 220(2)(b) tega zakonika, se lahko zavezanec za plačilo prav tako sklicuje na to določbo, da bi nasprotoval naknadni vknjižbi uvoznih dajatev, predvsem v okviru upravnega postopka ali upravnega spora v smislu člena 243 navedenega zakonika.
- 44 V skladu s to določbo ima namreč zavezanec za plačilo na splošno pravico do pravnega sredstva, v upravnem ali sodnem postopku, zoper vse odločbe organov, ki se nanašajo na uporabo carinske zakonodaje in ga neposredno in posamično zadevajo.
- 45 Glede na zgoraj navedene ugotovitve je treba na prvo vprašanje, točka (b), odgovoriti, da je treba člene 220(2)(b), 236, 239 in 243 carinskega zakonika razlagati tako, da se lahko uvoznik v okviru pravnega sredstva v upravnem ali sodnem postopku, v smislu člena 243 tega zakonika, vloženega

zoper odločbo pristojne davčne uprave o naknadni vknjižbi zneska uvoznih dajatev in naložitvi njihovega plačila uvozniku, sklicuje na legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) navedenega zakonika, da bi nasprotoval tej vknjižbi, ne glede na vprašanje, ali je uvoznik vložil zahtevek za odpust ali povračilo teh dajatev v skladu s postopkom iz členov 236 in 239 tega zakonika.

Prvo vprašanje, točka (c)

- 46 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem, točka (c), v bistvu sprašuje, ali je treba člen 236(2), prvi pododstavek, carinskega zakonika razlagati tako, da dejstvo, da je odločba organov v zvezi z vknjižbo ali določitvijo obveznosti plačila dajatev predmet upravnega postopka ali upravnega spora, podaljša rok za vložitev zahtevka za odpust ali povračilo dajatev.
- 47 Ker to vprašanje temelji na premisi, ovrženi z odgovorom na prvo vprašanje, točka (b), v skladu s katero bi bila možnost sklicevanja v okviru upravnega postopka ali upravnega spora na legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) carinskega zakonika pogojena s predložitvijo zahtevka za odpust ali povračilo carinskih dajatev na podlagi člena 236 tega zakonika, nanj ni treba odgovoriti.

Prvo vprašanje, točka (d)

- 48 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem, točka (d), v bistvu sprašuje, ali in koliko je treba člen 869(b) izvedbene uredbe razlagati tako, da je treba Komisiji predložiti vprašanje nevknjižbe ali odpusta carin, kadar se ne sme upoštevati sklepa, ki ga je glede tega sprejela v zvezi z drugo državo članico.
- 49 Iz člena 869(b) izvedbene uredbe je razvidno, da če carinski organi menijo, da so vsi pogoji iz člena 220(2)(b) carinskega zakonika izpolnjeni, sami odločijo, da ne bodo naknadno vknjižili nepobranih dajatev, razen če je treba zadevo predložiti Komisiji v skladu s členom 871 te uredbe.
- 50 Navedeni člen 871 v odstavku 1 določa pogoje, pod katerimi je treba zadevo predložiti Komisiji, da bi bilo o njej odločeno v skladu s postopkom iz členov od 872 do 876 izvedbene uredbe, pri čemer v drugem odstavku določa, da v dveh primerih ni potrebna ta predložitev, in sicer, prvič, če je Komisija že sprejela sklep v skladu z navedenim postopkom o zadevi, v kateri gre za primerljive dejanske in pravne elemente, in drugič, če že obravnava primer, ki je primerljiv glede na dejstva in zakonodajo.
- 51 V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe in besedila prvega vprašanja, točka (d), razvidno, da predložitveno sodišče izhaja iz premise, da zlasti zaradi neprimerljivosti obravnavanega primera s primerom, na katerega se nanaša sklep Komisije v zvezi s Finsko, ta pogoja v okoliščinah obravnavane zadeve nista izpolnjena.
- 52 V tem okviru, v skladu s členom 869 izvedbene uredbe v povezavi s členom 871 te uredbe, carinski organi ne morejo sami odločiti, da ne bodo naknadno vknjižili nepobranih dajatev, če menijo, da so pogoji za sklicevanje na legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) carinskega zakonika izpolnjeni, in so dolžni Komisiji predložiti zadevo, če gre v okoliščinah obravnavane zadeve za enega od položajev iz člena 871(1) izvedbene uredbe. Zato morajo carinski organi Komisiji predložiti zadevo, če menijo, da je ta storila napako v smislu navedene določbe carinskega zakonika, če so okoliščine obravnavane zadeve povezane z ugotovitvami preiskave Unije v smislu navedene določbe izvedbene uredbe ali če je znesek zadevnih dajatev višji ali enak 500.000 EUR.
- 53 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje, točka (d), odgovoriti, da je treba člen 869(b) izvedbene uredbe razlagati tako, da ob neobstoju sklepa ali postopka Komisije v smislu člena 871(2) te uredbe v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, carinski organi ne smejo sami odločiti, da ne bodo naknadno vknjižili nepobranih dajatev, če menijo, da so izpolnjeni pogoji za sklicevanje na

legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) carinskega zakonika, in so ti organi zadevo dolžni predložiti Komisiji, če menijo, da je Komisija storila napako v smislu navedene določbe carinskega zakonika, če so okoliščine postopka v glavni stvari povezane z ugotovitvami preiskave Unije v smislu člena 871(1), druga alineja, izvedbene uredbe ali če je znesek zadevnih dajatev v postopku v glavni stvari višji ali enak 500.000 EUR.

Drugo vprašanje, točka (a)

- 54 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, točka (a), v bistvu sprašuje, ali je treba člen 220(2)(b) carinskega zakonika razlagati tako, da imajo informacije v poročilu OLAF v zvezi z ravnanjem carinskih organov države izvoza in izvoznika, dokazno vrednost oziroma ali morajo carinski organi v zvezi s tem opraviti naknadno preverjanje.
- 55 Najprej je treba navesti, da je Sodišče v točki 48 sodbe z dne 16. marca 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), v odgovor na podobno vprašanje, ki mu ga je prav tako postavilo Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Vrhovno sodišče, oddelek za upravne zadeve), že razsodilo, da je poročilo OLAF, če vsebuje upoštevne elemente v zvezi s tem, mogoče upoštevati za ugotovitev, ali so pogoji, pod katerimi se uvoznik lahko sklicuje na legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) carinskega zakonika, izpolnjeni.
- 56 Poleg tega je, kot so pravilno poudarili predložitveno sodišče in stranke, iz člena 9(2) Uredbe o preiskavah OLAF razvidno, da so taka poročila, na isti način in pod istimi pogoji kakor upravna poročila, ki jih pripravijo nacionalni upravni inšpektorji, dopustni dokazi v upravnih postopkih ali upravnih sporih države članice, če se njihova uporaba izkaže za potrebno.
- 57 Vendar, če tako poročilo vsebuje le splošen opis zadevnega položaja, kot izhaja prav tako iz sodbe z dne 16. marca 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), kar mora preveriti nacionalno sodišče, zgolj to poročilo ne more zadostovati za dokaz, da so ti pogoji z vseh vidikov izpolnjeni, zlasti glede primernosti ravnanja izvoznika ali, glede na okoliščine primera, carinskih organov države izvoza (glej v tem smislu sodbo z dne 16. marca 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, točki 49 in 50).
- 58 V takih okoliščinah morajo v skladu s to sodno prakso načeloma carinski organi države uvoza z dodatnimi dokazi dokazati, da je za to, da so carinski organi države izvoza izdali nepravilno potrdilo o poreklu „obrazec A“, kriv izvoznik, ki je navedel nepravilna dejstva (glej sodbo z dne 16. marca 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, točki 47 in 50).
- 59 Iz tega sledi, da se lahko, čeprav informacije iz poročila OLAF štejejo med dokaze, ki jih je treba upoštevati za ugotovitev, ali so pogoji, pod katerimi se uvoznik lahko sklicuje na legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) carinskega zakonika, izpolnjeni, tako poročilo glede na informacije, ki jih vsebuje ali jih glede na okoliščine primera ne vsebuje, izkaže za nezadostno za to, da bi se pravno zadostno dokazalo, da so ti pogoji dejansko z vseh vidikov izpolnjeni.
- 60 Zato bodo carinski organi v ta namen morali predložiti dodatne dokaze, zlasti glede upoštevne ravnanja izvoznika ali carinskih organov države izvoza, zlasti tako, da opravijo naknadna preverjanja.
- 61 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da imajo navedeni organi široko diskrecijo glede izvedbe naknadnih preverjanj (glej v tem smislu sodbi z dne 12. julija 2012, Südzucker in drugi, C-608/10, C-10/11 in C-23/11, EU:C:2012:444, točki 48 in 50, ter z dne 10. decembra 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, točki 27 in 28).
- 62 Glede na zgoraj navedene ugotovitve je treba na drugo vprašanje, točka (a), odgovoriti, da je treba člen 220(2)(b) carinskega zakonika razlagati tako, da informacije v poročilu OLAF v zvezi z ravnanjem carinskih organov države izvoza in izvoznika štejejo med dokaze, ki jih je treba upoštevati za

ugotovitev, ali so pogoji, pod katerimi se uvoznik lahko sklicuje na legitimna pričakovanja na podlagi te določbe, izpolnjeni. Če pa se tako poročilo glede informacij, ki jih vsebuje, izkaže za nezadostno, da bi se z njim pravno zadostno dokazalo, ali so ti pogoji dejansko izpolnjeni z vseh vidikov, kar mora preveriti nacionalno sodišče, so lahko carinski organi v ta namen zavezani predložiti dodatne dokaze, zlasti z izvedbo naknadnih preverjanj.

Drugo vprašanje, točka (b)

- 63 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, točka (b), v bistvu sprašuje, ali je treba člen 220(2)(b) carinskega zakonika razlagati tako, da imajo za določitev, ali so pogoji, pod katerimi se uvoznik lahko na podlagi te določbe sklicuje na legitimna pričakovanja, izpolnjeni, informacije, pridobljene med naknadnim preverjanjem, prednost pred informacijami, vsebovanimi v poročilu OLAF.
- 64 Iz člena 9(2) Uredbe o preiskavah OLAF je med drugim razvidno, da za poročila OLAF veljajo ista pravila ocenjevanja, kakor veljajo za upravna poročila, ki jih pripravijo nacionalni upravni inšpektorji, in so tem poročilom enakovredna.
- 65 Zato informacije, pridobljene med naknadnim preverjanjem, nimajo prednosti pred informacijami iz poročila OLAF.
- 66 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje, točka (b), odgovoriti, da je treba člen 220(2)(b) carinskega zakonika razlagati tako, da mora predložitveno sodišče glede na vse konkretne elemente spora o glavni stvari in zlasti dokaze, ki sta jih v zvezi s tem predložili stranki v postopku v glavni stvari, presoditi, ali so pogoji, pod katerimi se lahko uvoznik na podlagi te določbe sklicuje na legitimna pričakovanja, izpolnjeni. Za to presojo informacije, pridobljene med naknadnim preverjanjem, nimajo prednosti pred informacijami iz poročila OLAF.

Drugo vprašanje, točka (c)

- 67 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, točka (c), v bistvu sprašuje, ali je treba člen 875 izvedbene uredbe razlagati tako, da je država članica vezana na sklep Komisije v smislu člena 873 te uredbe, naslovljen na drugo državo članico in sprejet na podlagi poročila OLAF, ki se nanaša na ravnanje organov in izvoznika tretje države.
- 68 Komisija lahko v skladu s členom 875 izvedbene uredbe opredeli pogoje, pod katerimi lahko države članice, kadar sklep, sprejet v skladu s členom 873 te uredbe, določa, da preučen položaj dopušča, da se zadevne dajatve ne vknjižijo naknadno, opustijo naknadno vknjižbo dajatev v primerih, ko gre za primerljive dejanske in pravne elemente.
- 69 Iz tega sledi, da je država članica, natančneje njeni upravni in sodni organi (glej v tem smislu sodbo z dne 20. novembra 2008, Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading, C-375/07, EU:C:2008:645, točka 64), pod pogoji, ki jih določi Komisija, vezana na presoje, ki jih ta poda v sklepu, sprejetem na podlagi člena 873 izvedbene uredbe, v zvezi z drugo državo članico v primerih, ko gre za primerljive dejanske in pravne elemente.
- 70 V zvezi s tem je mogoče, predvsem iz enakih razlogov, kot so ti, navedeni v točkah 55 in 56 te sodbe, upoštevati poročilo OLAF za določitev, ali je dani primer, kot je opisan zgoraj, primerljiv s primerom, ki je bil predmet sklepa Komisije, sprejetega na podlagi člena 873 izvedbene uredbe.
- 71 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje, točka (c), odgovoriti, da je treba člen 875 izvedbene uredbe razlagati tako, da je država članica pod pogoji, ki jih določi Komisija v skladu s tem členom, vezana na njene presoje v sklepu, sprejetem na podlagi člena 873 te uredbe, v zvezi z drugo

državo članico v primerih, ko gre za primerljive dejanske in pravne elemente, kar morajo preveriti njeni organi in njena sodišča ob upoštevanju zlasti informacij, ki se nanašajo na ravnanje izvoznika ali carinskih organov države izvoza, kakor izhajajo iz poročila OLAF, na katerem temelji navedeni sklep.

Drugo vprašanje, točka (d)

- 72 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, točka (d), v bistvu sprašuje, ali je treba člena 220(2)(b) carinskega zakonika in 875 izvedbene uredbe razlagati tako, da je treba opraviti naknadno preverjanje in uporabiti iz njega izhajajoče informacije, če je Komisija na podlagi poročila OLAF sprejela sklep o nevknjižbi dajatev v skladu s členoma 873 in 875 izvedbene uredbe.
- 73 Kot je bilo opozorjeno v točki 61 te sodbe, imajo carinski organi široko diskrecijo glede izvedbe naknadnih preverjanj in za ukrepanje na tej podlagi (glej zlasti sodbo z dne 10. decembra 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, točki 27 in 28).
- 74 Ti organi lahko načeloma opravijo vsa naknadna preverjanja, za katera menijo, da so potrebna, in uporabijo informacije, pridobljene med temi preverjanji, tako za preizkus, ali so pogoji, pod katerimi se lahko uvoznik sklicuje na legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) carinskega zakonika, izpolnjeni, kot tudi natančneje za odločitve, ali je primer, ki ga obravnavajo, primerljiv v smislu člena 875 izvedbene uredbe s primerom, ki je predmet sklepa o nevknjižbi dajatev, ki ga je Komisija sprejela v skladu s členom 873 te uredbe.
- 75 Zato je treba na drugo vprašanje, točka (d), odgovoriti, da je treba člena 220(2)(b) carinskega zakonika in 875 izvedbene uredbe razlagati tako, da carinski organi lahko opravijo vsa naknadna preverjanja, za katera menijo, da so potrebna, in uporabijo vse informacije, pridobljene med temi preverjanji, tako za preizkus, ali so pogoji, pod katerimi se lahko uvoznik sklicuje na legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) carinskega zakonika, izpolnjeni, kot tudi za odločitve, ali ima primer, ki ga obravnavajo, „primerljive“ – v smislu člena 875 izvedbene uredbe – dejanske in pravne elemente kot primer, ki je predmet sklepa o nevknjižbi dajatev, ki ga je Komisija sprejela v skladu s členom 873 te uredbe.

Tretje vprašanje

- 76 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali in koliko je treba člen 220(2)(b) carinskega zakonika razlagati tako, da je dejstvo, da je bil uvoz zadevnega blaga v postopku v glavni stvari opravljen na podlagi distribucijske pogodbe, upoštevno za presojo, ali so pogoji, kot v postopku v glavni stvari, za sklicevanje na legitimna pričakovanja na podlagi te določbe izpolnjeni.
- 77 Glede na to pa, da je cilj člena 220(2)(b) carinskega zakonika, kot je bilo opozorjeno v točki 37 te sodbe, varstvo legitimnih pričakovanj zavezanca za plačilo glede utemeljenosti vseh dejavnikov, ki se upoštevajo pri odločitvi o izterjavi carin, ni mogoče iz besedila te določbe in njenega cilja sklepati, da se zavezanec za plačilo, ki je uvozil zadevno blago na podlagi distribucijske pogodbe, ne more pod enakimi pogoji sklicevati na legitimna pričakovanja na podlagi te določbe, kot davčni zavezanec, ki je to blago uvozil z njegovim neposrednim nakupom pri izvozniku.
- 78 V zvezi s tem je treba glede na ustaljeno sodno prakso Sodišča opozoriti, da se lahko uvoznik na podlagi navedene določbe uspešno sklicuje na legitimna pričakovanja in je tako upravičen do izvzetja iz naknadne izterjave, ki je urejeno v njej, le če so kumulativno izpolnjeni trije pogoji. Najprej mora biti to, da dajatve niso bile pobrane, posledica napake pristojnih organov samih, dalje, ta napaka mora biti taka, da od zavezanca za plačilo, ki ravna v dobri veri, ni razumno pričakovati, da jo bo odkril, in

nazadnje, zavezanec je upošteval vse določbe, ki jih veljavni predpisi določajo za carinsko deklaracijo (glej zlasti sodbi z dne 18. oktobra 2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, točka 35, in z dne 15. decembra 2011, *Afasia Knits Deutschland*, C-409/10, EU:C:2011:843, točka 47).

- 79 Ti pogoji v bistvu porazdeljujejo tveganje napak ali nepravilnosti pri sestavi carinskih deklaracij glede na ravnanje in skrbnost vsakega od zadevnih subjektov, to je pristojnih organov države izvoza in države uvoza, izvoznika in uvoznika (sodba z dne 16. marca 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, točka 25).
- 80 V tej zadevi je iz odločbe predložitvenega sodišča razvidno, da se to še zlasti sprašuje o pomenu distribucijske pogodbe in zlasti o neobstoju neposrednih stikov z izvoznikom, ki naj bi izhajali iz nje, za presojo, ali bi družba Aqua Pro kot zavezanec za plačilo morala ali smela preveriti, ali je bilo potrjeno „obrazec A“ pravilno izdano.
- 81 Tretje vprašanje se torej s tega vidika nanaša zlasti na presojo – glede na take okoliščine – drugega pogoja, navedenega v sodni praksi, na katero je bilo opozorjeno v točki 78 te sodbe, glede neugotovljivosti napake pristojnih organov ter s tem skrbnosti, ki jo mora uvoznik, ki deluje na podlagi distribucijske pogodbe, izkazati.
- 82 V zvezi s tem je treba poudariti, da je Sodišče večkrat presodilo, da morajo gospodarski subjekti v okviru svojih pogodbenih razmerij sprejeti ustrezne ukrepe za zaščito proti tveganju naknadne izterjave in da lahko taka zaščita med drugim pomeni to, da zavezanec za plačilo dajatev od sopogodbnika med sklenitvijo pogodbe ali po njej pridobi vse dokaze, da blago izvira iz države, za katero velja sistem splošnih tarifnih preferencialov, vključno z dokumenti, ki dokazujejo to poreklo (glej zlasti sodbi z dne 8. novembra 2012, *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, EU:C:2012:703, točki 30 in 31, ter z dne 16. marca 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, točka 38).
- 83 Sodišče je prav tako presodilo, da se morajo gospodarski subjekti, če imajo dvome v zvezi s pravilno uporabo določb, katerih neupoštevanje lahko povzroči nastanek carinskega dolga, ali v zvezi z opredelitvijo porekla blaga, informirati in poiskati vsa možna pojasnila, da bi preverili, ali so ti dvomi upravičeni (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 14. maja 1996, *Faroe Seafood* in drugi, C-153/94 in C-204/94, EU:C:1996:198, točka 100; z dne 11. novembra 1999, *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, točka 58, ter z dne 16. marca 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, točka 37).
- 84 V zvezi s tem je Sodišče poleg tega že pojasnilo, da mora uvoznik v okviru svoje dolžnosti skrbnega ravnanja, če obstajajo očitni razlogi za dvom o pravilnosti potrdila o poreklu „obrazec A“, po svojih najboljših močeh preveriti okoliščine, v katerih je bilo to potrdilo izdano (glej v tem smislu sodbo z dne 16. marca 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, točki 39 in 43).
- 85 Zgoraj navedena načela pa se uporabljajo prav tako v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem uvoznik zaradi dejstva, da uvaža zadevno blago na podlagi distribucijske pogodbe s tretjim gospodarskim subjektom, nima neposrednega pogodbenega odnosa z izvoznikom tega blaga.
- 86 Zato se uvoznik, ki se na ta način pri sopogodbniku distribucijske pogodbe, na podlagi katere je bilo zadevno blago uvoženo, ni pozanimal, da bi preveril pravilnost potrdila o poreklu „obrazec A“, izdanega za to blago, ne more sklicevati na legitimna pričakovanja v smislu člena 220(2)(b) carinskega zakonika s trditvijo, da glede na to distribucijsko pogodbo ne bi bilo razumno pričakovati, da bi zavezanec za plačilo, ki ravna v dobri veri v smislu drugega pogoja, navedenega v sodni praksi, na katero je bilo opozorjeno v točki 78 te sodbe, odkril napako, ki so jo storili pristojni organi.
- 87 Glede na zgoraj navedeno je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 220(2)(b) carinskega zakonika razlagati tako, da dejstvo, da je uvoznik blago uvozil na podlagi distribucijske pogodbe, ne vpliva na njegovo možnost sklicevanja na legitimna pričakovanja in to pod enakimi pogoji kot uvoznik, ki je blago uvozil tako, da ga je kupil neposredno pri izvozniku, in sicer če so kumulativno

izpolnjeni trije pogoji. Najprej mora biti to, da dajatve niso bile pobrane, posledica napake pristojnih organov samih, dalje, ta napaka mora biti taka, da od zavezanca za plačilo, ki ravna v dobri veri, ni razumno pričakovati, da jo bo odkril, in nazadnje, ta zavezanec je upošteval vse določbe, ki jih veljavni predpisi določajo za njegovo carinsko deklaracijo. V zvezi s tem se mora tak uvoznik zaščititi pred tveganjem naknadne izterjave, predvsem tako, da skuša od sopogodbjenika navedene distribucijske pogodbe, ob ali po njeni sklenitvi, prejeti vse dokaze, ki potrjujejo pravilnost izdaje potrdila o poreklu „obrazec A“ za to blago. Taka legitimna pričakovanja v smislu navedene določbe zlasti niso podana, če ta uvoznik, kljub očitnim razlogom za dvom o pravilnosti potrdila o poreklu „obrazec A“, ni po svojih najboljših močeh pri navedenem sopogodbjeniku preveril okoliščin, v katerih je bilo to potrdilo izdano, da bi ugotovil, ali so ti dvomi utemeljeni.

Stroški

- ⁸⁸ Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

1. Člena 217(1) in 220(1) Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti, kakor je bila spremenjena z Uredbo (ES) št. 2700/2000 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. novembra 2000, je treba razlagati tako, da se znesek dolgovanj dajatev, ki jih ugotovijo organi, v primeru naknadne izterjave šteje za vknjiženega, ko carinski organi ta znesek vnesejo v računovodske evidence ali kakšne druge ustrezne nosilce podatkov, ne glede na dejstvo, da je odločba organov glede vknjižbe ali določitve obveznosti plačila dajatev predmet pravnega sredstva v upravnem ali sodnem postopku.
2. Člen 220(2)(b) in člene 236, 239 ter 243 Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 2700/2000, je treba razlagati tako, da se lahko uvoznik v okviru pravnega sredstva v upravnem ali sodnem postopku v smislu člena 243 te uredbe, kakor je bila spremenjena, zoper odločbo pristojne davčne uprave o naknadni vknjižbi zneska uvoznih dajatev in naložitvi njihovega plačila uvozniku sklicuje na legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) navedene uredbe, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 2700/2000, da bi nasprotoval tej vknjižbi, ne glede na vprašanje, ali je uvoznik vložil zahtevek za odpust ali povračilo teh dajatev v skladu s postopkom iz členov 236 in 239 te uredbe, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 2700/2000.
3. Člen 869(b) Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 1335/2003 z dne 25. julija 2003, je treba razlagati tako, da ob neobstoju sklepa ali postopka Evropske komisije v smislu člena 871(2) te uredbe, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 1335/2003, v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, carinski organi ne smejo sami odločiti, da ne bodo naknadno vknjižili nepobranih dajatev, če menijo, da so izpolnjeni pogoji za sklicevanje na legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 2700/2000, in so ti organi zadevo dolžni predložiti Komisiji, če menijo, da je Komisija storila napako v smislu navedene določbe Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 2700/2000, če so okoliščine postopka v glavni stvari povezane z ugotovitvami preiskave Unije v smislu člena 871(1), druga alineja, Uredbe št. 2454/93, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 1335/2003, ali če je znesek zadevnih dajatev v postopku v glavni stvari višji ali enak 500.000 EUR.

4. Člen 220(2)(b) Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 2700/2000, je treba razlagati tako, da informacije v poročilu Evropskega urada za boj proti goljufijam (OLAF) v zvezi z ravnanjem carinskih organov države izvoza in izvoznika štejejo med dokaze, ki jih je treba upoštevati za ugotovitev, ali so pogoji, pod katerimi se uvoznik lahko sklicuje na legitimna pričakovanja na podlagi te določbe, izpolnjeni. Če pa se tako poročilo glede informacij, ki jih vsebuje, izkaže za nezadostno, da bi se z njim pravno zadostno dokazalo, ali so ti pogoji dejansko izpolnjeni z vseh vidikov, kar mora preveriti nacionalno sodišče, so lahko carinski organi v ta namen zavezani predložiti dodatne dokaze, zlasti z izvedbo naknadnih preverjanj.
5. Člen 220(2)(b) Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 2700/2000, je treba razlagati tako, da mora predložitveno sodišče glede na vse konkretne elemente spora o glavni stvari in zlasti dokaze, ki sta jih v zvezi s tem predložili stranki v postopku v glavni stvari, presoditi, ali so pogoji, pod katerimi se lahko uvoznik na podlagi te določbe sklicuje na legitimna pričakovanja, izpolnjeni. Za to presojo informacije, pridobljene med naknadnim preverjanjem, nimajo prednosti pred informacijami iz poročila Evropskega urada za boj proti goljufijam (OLAF).
6. Člen 875 Uredbe št. 2454/93, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 1335/2003, je treba razlagati tako, da je država članica pod pogoji, ki jih določi Evropska komisija v skladu s tem členom, vezana na njene presoje v sklepu, sprejetem na podlagi člena 873 te uredbe, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 1335/2003, v zvezi z drugo državo članico v primerih, ko gre za primerljive dejanske in pravne elemente, kar morajo preveriti njeni organi in njena sodišča ob upoštevanju zlasti informacij, ki se nanašajo na ravnanje izvoznika ali carinskih organov države izvoza, kakor izhajajo iz poročila Evropskega urada za boj proti goljufijam (OLAF), na katerem temelji navedeni sklep.
7. Člen 220(2)(b) Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 2700/2000, in člen 875 Uredbe št. 2454/93, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 1335/2003, je treba razlagati tako, da carinski organi lahko opravijo vsa naknadna preverjanja, za katera menijo, da so potrebna, in uporabijo vse informacije, pridobljene med temi preverjanji, tako za preizkus, ali so pogoji, pod katerimi se lahko uvoznik sklicuje na legitimna pričakovanja na podlagi člena 220(2)(b) Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 2700/2000, izpolnjeni, kot tudi za odločitev, ali ima primer, ki ga obravnavajo, primerljive – v smislu člena 875 Uredbe št. 2454/93, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 1335/2003 – dejanske in pravne elemente kot primer, ki je predmet sklepa o nevknjižbi dajatev, ki ga je Evropska komisija sprejela v skladu s členom 873 Uredbe št. 2454/93, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 1335/2003.
8. Člen 220(2)(b) Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 2700/2000, je treba razlagati tako, da dejstvo, da je uvoznik uvozil blago na podlagi distribucijske pogodbe, ne vpliva na njegovo možnost sklicevanja na legitimna pričakovanja in to pod enakimi pogoji kot uvoznik, ki je blago uvozil tako, da ga je kupil neposredno pri izvozniku, in sicer če so kumulativno izpolnjeni trije pogoji. Najprej mora biti to, da dajatve niso bile pobrane, posledica napake pristojnih organov samih, dalje, ta napaka mora biti taka, da od zavezanca za plačilo, ki ravna v dobri veri, ni razumno pričakovati, da jo bo odkril, in nazadnje, ta zavezanec je upošteval vse določbe, ki jih veljavni predpisi določajo za njegovo carinsko deklaracijo. V zvezi s tem se mora tak uvoznik zaščititi pred tveganjem naknadne izterjave, predvsem tako, da skuša od sopogodbnika navedene distribucijske pogodbe, ob ali po njeni sklenitvi, prejeti vse dokaze, ki potrjujejo pravilnost izdaje potrdila o poreklu „obrazec A“ za to blago. Taka legitimna pričakovanja v smislu navedene določbe zlasti niso podana, če ta uvoznik, kljub očitnim razlogom za dvom o pravilnosti potrdila o poreklu „obrazec A“, ni po svojih najboljših močeh pri navedenem sopogodbniku preveril okoliščin, v katerih je bilo to potrdilo izdano, da bi ugotovil, ali so ti dvomi utemeljeni.

Podpisi