

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

M. POIARESA MADURA,

predstavljeni 16. februarja 2006(1)

**Zadeva C-494/04**

**Heintz van Landewijck SARL**

**proti**

**Staatssecretaris van Financiën**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska))

„DDV – Trošarinski proizvodi – Izginotje neuporabljenih davčnih znamk za tobačne proizvode“

1. S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) postavlja Sodišče vprašanja v zvezi z razlago Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov(2) ter Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero(3).

2. Ta zadeva se nanaša na obdavčitev tobačnih proizvodov, ki so obdavčeni z DDV in s trošarino – davkom, za katerega se šteje, da prinaša prihodke v javno blagajno, in kar je protislovno, odvrača kadilce od kajenja.

3. Konkretnije, v tej zadevi gre za vprašanje, ali je družba, ki se ukvarja s trgovino tobačnih proizvodov, upravičena do vračila ali izravnave zneskov, plačanih za nakup davčnih znamk, ki pomenijo znesek dolgovane trošarine in DDV, če te znamke izginejo, preden so bile nalepljene na te proizvode.

**I – Pravni okvir, spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje, ki so bila predložena Sodišču**

**A – Upoštevne določbe prava Skupnosti**

4. Člen 6 Direktive o trošarinah, ki se na podlagi člena 3(1) te direktive uporablja za tobačne proizvode, 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;
- (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 sprostitijo v porabo ali v kateri se ugotovi primanjkljaj. Trošarina se doloži in pobere v skladu s postopkom posamezne države članice, pri čemer velja, da države članice uporabljajo enake postopke odmere in pobiranja trošarine za domače proizvode in proizvode iz drugih držav članic.“

5. V členu 14(1) iste direktive je določeno:

„1. Imetniki trošarinskih skladišč so oproščeni plačila trošarine za primanjkljaje, ki nastanejo pod režimom odloga plačila trošarine in so posledica naključnih dogodkov ali višje sile ter jih ugotovi pooblaščenec pristojne države članice. Oprostitev plačila trošarine velja tudi za primanjkljaje, ki nastanejo med proizvodnjo in predelavo, skladiščenjem ter prevozom pod režimom odloga plačila trošarine in izhajajo iz narave izdelka. Vsaka država članica doloži pogoje za odobritev oprostitve. Te oprostitve se uporabljajo tudi za gospodarske subjekte iz člena 16 med prevozom proizvodov pod režimom odloga plačila trošarine.“

6. V členu 21(1) navedene direktive je določeno, da lahko države članice „brez poseganja v člen 6(1) [...] zahtevajo, da se proizvodi, sproščeni v porabo na njihovem ozemlju, označijo z davčnimi oznakami ali nacionalnimi identifikacijskimi znaki, ki se uporabljajo za fiskalne namene“.

7. V členu 22(2)(d) iste direktive je predvideno, da se lahko „za trošarinske proizvode, sproščene v porabo v državi članici, ki so opremljeni z davčno oznako ali identifikacijskim znakom države članice, [...] zahteva vračilo trošarine, ki jo morajo vrniti davčni organi držav članic, ki so izdali davčne oznake ali identifikacijske znake, če so davčni organi države članice, ki so jih izdali, ugotovili, da so te oznake ali znaki uničeni“.

8. Člen 10 Direktive Sveta 95/59/ES z dne 27. novembra 1995 o davkih, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo tobačnih izdelkov(4) določa:

„1. Pravila za pobiranje trošarine se uskladijo najkasneje na zadnji stopnji. V predhodnih stopnjah se trošarina na celoma pobira z davčnimi znamkami. Če države članice pobirajo trošarino s pomočjo davčnih znamk, morajo te znamke dati na razpolago proizvajalcem in trgovcem v drugih državah članicah. Če države članice pobirajo trošarino na drugačen način, morajo zagotoviti, da nobena ovira, ne administrativna ne tehnična, ne vpliva na tako trgovino med državami članicami.

2. Za uvoznike in domače proizvajalce tobačnih izdelkov velja glede podrobnih pravil za obračun in plačilo trošarine sistem, določen v odstavku 1.“

9. V členu 2 Šeste direktive je določeno:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

10. Poleg tega je v členu 5(1) Šeste direktive določeno, da „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

11. V členu 10 iste direktive je določeno:

„1. (a) ‚Obdavčljivi dogodek‘ je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka.

(b) ‚Obveznost obračuna‘ davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.

2. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene

[...]“

12. V skladu s členom 11 iste direktive je davčna osnova pri dobavah blaga vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave. Člen 11(C)(1), prvi pododstavek, določa:

„Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.“

13. Poleg tega je v členu 27 Šeste direktive, ki se nanaša na „poenostavljene postopke“(5), določeno:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od določb te direktive, za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje.

2. Država članica, ki želi uvesti ukrepe iz odstavka 1, o njih obvesti Komisijo in ji da na razpolago vse potrebne informacije.

[...]

5. Tiste države članice, ki 1. januarja 1977 uporabljajo posebne ukrepe, navedene v odstavku 1 zgoraj, lahko te ukrepe ohranijo pod pogojem, da o njih do 1. januarja 1978 uradno obvestijo Komisijo, in, če so takšna odstopanja namenjena poenostavitvi postopka za obračunavanje davka, da so v skladu z zahtevo iz odstavka 1 zgoraj.“

14. Na podlagi člena 1 Devete direktive Sveta 78/583/EGS z dne 26. junija 1978 o usklajevanju zakonov držav članic glede prometnih davkov(6) se nekaterim državam članicam dovoli, da začnejo izvajati Šesto direktivo najpozneje do 1. januarja 1979.

B – Nizozemska ureditev, dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15. Člen 1 zakona o trošarinah (Wet op de accijns z dne 31. oktobra 1991, *Staatsblad* 1991, 561, v nadaljevanju: zakon o trošarinah) določa:

„1. Davek, imenovan trošarina, se odmeri od:

[...]

(f) tobakovih proizvodov.

2. Trošarino je treba plačati pri sprostitvi v porabo in uvozu proizvodov, določenih v odstavku 1.“

16. V skladu s členom 73(1) istega zakona „je treba tobakovne proizvode ob sprostitvi v porabo in uvozu opremiti s trošarinsko znamko, ki je predpisana za zadevne tobakovne proizvode“.

17. V členu 76(1) in (2) tega zakona je določeno:

„1. Trošarino, ki jo pomenijo trošarinske znamke glede na njihovo nazivno vrednost, je treba plačati ob naročilu [znamk].

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se lahko plačilo, če se predloži zavarovanje v ta namen, izvede najkasneje zadnji dan drugega meseca, ki sledi mesecu, v katerem se je za tobakovne znamke zaprosilo.“

18. Družba Heintz van Landewijck SARL (v nadaljevanju: van Landewijck) ima v Luksemburgu trgovino na debelo s tobakovnimi proizvodi, za katero ima dovoljenje za trošarinsko skladišče.

19. Van Landewijck je 6. oktobra 1998 pri Belastingdienst/Douane te Amsterdam (davčna služba carinskega urada Amsterdam, v nadaljevanju: inšpektor) na podlagi člena 75 zakona o trošarinah(7) vložila naročilnici za trošarinske znamke za tobakovne proizvode. Podjetje Securicor Omega je pooblastila za dostavo teh znamk.

20. Inšpektor je 9. oktobra 1998 vknjižil zneske, ki jih je dolgovala van Landewijck na podlagi navedenih naročilnic, in sicer 177.809 NLG (140.575 NLG trošarin in 37.234 NLG DDV) ter 2.711.474 NLG (2.202.857 NLG trošarin in 508.617 NLG DDV).

21. Kurirsko podjetje Smit Koerier je za Securicor Omega 12. oktobra 1998 prevzelo naročene znamke pri družbi PTT Post Filatelie, ki je postala Geldnet Services BV.

22. Iz zapisnika, ki ga je 17. decembra 1998 pripravil strokovnjak, ki ga je pooblastila luksemburška zavarovalnica Le Foyer, izhaja, da je Smit Koerier 13. oktobra 1998 ob 19.40 dostavil tri pakete znamk na sedež Securicor Omega v Utrechtu (Nizozemska) in da je Securicor Omega 14. oktobra 1998 ob 10. uri ugotovil, da so ti paketi izginili.

23. Van Landewijck je z dopisom z dne 23. novembra 1998 obvestila inšpektorja, da znamk, ki so bile izročene Smit Koerier, še vedno ni prejela, da znamke niso pripravljene za uporabo in da Securicor Omega zavrača vsako odgovornost za njihovo izginotje. Van Landewijck je v tem dopisu inšpektorju predlagala, „naj posamične elemente te zadeve upošteva pred dospelostjo plačila, in sicer pred 31. januarjem 1999“.

24. Inšpektor je navedeni dopis obravnaval kot zahtevo za izravnavo ali vračilo zneska, ki ga je van Landewijck plačala za sporne znamke, vloženo v skladu z določbami člena 79(3) zakona o trošarinah v zvezi s členom 52 uredbe o izvajanju tega zakona. To zahtevo je zavrnil z odločbo z dne 30. januarja 2001.

25. V členu 79(3) navedenega zakona o trošarinah je določeno:

„Minister pod pogoji in z omejitvami, ki jih določi, uvede pravila v zvezi z izravnavo ali vračilom zneska, ki je bil plačan ali ga je še treba plačati zaradi prošnje za tobačne znamke, če:

(a) jih je oseba, ki je za njih zaprosila, vrnila;

(b) so se izgubile po naključju ali zaradi višje sile, ne da bi bile nalepljene na tobačne proizvode, ki se prodajajo ali uvažajo;

(c) so se uničile pod upravnim nadzorom.“

26. Izvajanje navedenega člena 79(3) je urejeno s členom 52 uredbe o izvajanju zakona o trošarinah (Uitvoeringsregeling accijns z dne 20. decembra 1991, št. WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252, v nadaljevanju: izvedbena uredba), na podlagi katere lahko naročnik trošarinskih znamk, „ki so bile izgubljene po naključju ali zaradi višje sile“, dobi vračilo zneska, ki ga pomenijo znamke, če predloži zahtevo za vračilo v enem mesecu od datuma izgube in če je o izgubi nemudoma obvestil inšpektorja ter pri tem navedel čas in kraj izgube ter razlog zanjo. V odstavku 6 istega člena je predvideno, da se lahko vračilo za izgubljene znamke zahteva samo, „če je mogoče z gotovostjo ugotoviti, kolikšen je znesek trošarin“.

27. Ugovor, ki ga je van Landewijck vložila zoper odločbo inšpektorja, je ta prav tako zavrnil. Tudi tožba, vložena zoper to odločbo o zavrnitvi pri Gerechtshof te Amsterdam, je bila razglašena za neutemeljeno. To sodišče je menilo, prvič, da tožena stranka ni z zadostno gotovostjo dokazala, niti da znamke ne obstajajo več niti da je tveganje uporabe znamk zanemarljivo, zato jih ni mogoče šteti za izgubljene v smislu člena 79(3)(b) zakona o trošarinah.

28. Drugič, Gerechtshof je na podlagi člena 28 zakona o DDV (Wet op de omzetbelasting 1968 z dne 28. junija 1968, *Staatsblad* 1968, 329, v nadaljevanju: zakon o DDV) presodilo, da je treba zahtevo za vračilo DDV zavrniti iz enakih razlogov, kot so ti, s katerimi je utemeljena zavrnitev vračila trošarin.(8)

29. Van Landewijck je zato vložil pritožbo pri Hoge Raad, ki je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje postavilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba Direktivo o trošarinah razlagati tako, da morajo države članice sprejeti zakonske določbe, na podlagi katerih morajo v primeru, kot je ta v postopku, izravnati ali vrniti zneske plačanih trošarin ali trošarin, zapadlih ob vložitvi prošnje za trošarinske znamke, če prosilec (imetnik trošarinskega skladišča) ni uporabil ali ne bo mogel uporabiti znamk, ki so izginile, preden so bile nalepljene na trošarinske proizvode, ter jih tretje osebe niso in ne bodo mogle zakonito uporabiti, čeprav ne more biti izključeno, da so ali bodo uporabile znamke tako, da jih nalepijo na tobačne proizvode, ki v promet niso bili dani zakonito?

2. (a) Ali je treba Šesto direktivo, zlasti člen 27(1) in (5), razlagati tako, da dejstvo, da je nizozemska vlada obvestila Komisijo, da želi ohraniti v veljavi poseben postopek obračunavanja davka od tobačnih proizvodov, šele po preteku roka, določenega v členu 27(5) Šeste direktive, kot je bil podaljšan z Deveto direktivo, pomeni, da se, če se posameznik sklicuje na nespoštovanje časovnega roka po dejanski obvestitvi, tega posebnega postopka obračunavanja davka ne sme

uporabiti tudi po datumu obvestitve?

(b) ?e je odgovor na vprašanje 2(a) nikalen, ali je treba Šesto direktivo, zlasti ?len 27(1) in (5), razlagati tako, da se ta posebni postopek obra?unavanja davka od toba?nih proizvodov, kot je dolo?en v ?lenu 28 Wet op de Omzetbelasting, ne sme uporabiti, ker ni zdru?ljiv z zahtevami, dolo?enimi v zgoraj navedenih dolo?bah Direktive?

(c) ?e je odgovor na vprašanje 2(b) nikalen, ali je treba Šesto direktivo, zlasti ?len 27(1) in (5), razlagati tako, da nevra?ilo DDV v okoliš?inah, kot so te, navedene v vprašanju 1, ni zdru?ljivo s to direktivo?“

## II – Analiza

30. Na prvi pogled ta zadeva povzro?a nekaj zmede. Van Landewijck mora na podlagi nizozemskega prava kot imetnica trošarinskega skladiš?a za toba?ne proizvode sodelovati v postopku pobiranja zneskov trošarine in DDV na toba?ne proizvode, ki jih bodo v zadnji stopnji krili potrošniki. V zvezi s tem mora naro?iti in pla?ati dav?ne znamke ter jih nalepiti na toba?ne proizvode, preden ti zapustijo njena skladiš?a.

31. ?eprav je van Landewijck nizozemski dav?ni upravi pla?ala dolgovane zneske trošarine in DDV za toba?ne proizvode, ki niso zapustili skladiš?a, je bila pozvana, naj še drugi? poravna isti dav?ni dolg. Da bi van Landewijck lahko tržila te proizvode, mora tako še enkrat pla?ati trošarino in DDV.

32. Lahko bi se zdelo, da gre za položaj, v katerem velja pregovor „kdor slabo pla?a, dvakrat pla?a“. Vendar v tej zadevi ni tako. Kot izhaja iz predložitvenega sklepa, ni dvoma, da je van Landewijck v skladu z veljavnim nizozemskim pravom res pla?ala dolgovane zneske trošarine in DDV, da bi lahko tržila zadevne toba?ne proizvode. Dvojna obdav?itev v tem primeru izhaja iz tega, da mora van Landewijck – ker so njene znamke, ki pomenijo pla?ilo trošarin in DDV, med prevozom izginile brez sledu – še drugi? pla?ati za pridobitev novih znamk, ki ji bodo omogo?ile odpremo zadevnih toba?nih proizvodov iz skladiš?a.

33. Za odgovor na vprašanje, ali je taka obveznost sprejemljiva z vidika Direktive o trošarinah in Šeste direktive, je nujno treba ugotoviti, ali imajo znamke stvarno vrednost, zaradi katere se razlikujejo od dokumentov, ki bi le dokazovali, da je van Landewijck inšpektorju pla?ala dolo?eno vsoto denarja.

34. V zvezi s tem se nizozemska in nemška vlada ter Komisija Evropskih skupnosti in celo van Landewijck strinjajo, da obstaja tveganje – ki je po mnenju van Landewijck zelo majhno, vendar vseeno mogo?e –, da bi tretje osebe, ki bi si prisvojile izginule znamke, te goljufivo uporabljale. Te tretje osebe bi jih namre? lahko nalepile na toba?ne proizvode brez dav?nih znamk, ki so bili na primer pretihotapljeni ali ukradeni iz skladiš?a(9), s ?imer bi ustvarile vtis, da sta bila trošarina in DDV za te proizvode že pla?ana. Stvarna vrednost znamk izhaja natanko iz dejstva, da jih lahko pri izgubi tretje osebe, ki si jih prisvojijo, uporabijo v zelo konkretne nezakonite namene. Tega tveganja ne bi bilo, ?e bi bile dav?ne znamke le dokumenti o poravnavi danega dolga med osebama, ki bi bili jasno navedeni na vsaki znamki. Vendar ni tako, saj so na znamkah samo tri navedbe, ki ozna?ujejo vrsto ali naravo zadevnega toba?nega proizvoda (na primer cigarete ali cigare), število kosov ali koli?ino in maloprodajno ceno.

35. V obravnavanem primeru se z izginotjem dav?nih znamk (pri ?emer ni gotovo, da so bile uni?ene) zaradi njihove stvarne vrednosti nujno pojavi težava porazdelitve tveganja za njihovo zlorabo med družbo van Landewijck in nizozemsko dav?no upravo. V nizozemskem pravu se ta težava rešuje enako, naj gre za ureditev trošarin ali ureditev DDV. V obeh primerih družbi van

Landewijck nobena zakonska določba ne omogoča vračila ali izravnave zneskov, ki jih je v zadevnem primeru plačala za poravnavo trošarin ali DDV.

36. V skladu z zaporedjem vprašanj, kot jih je postavilo Hoge Raad, bom začel z obravnavo vprašanja glede zavrnitve vračila trošarin. Nato bom prešel na težavo v zvezi z zavrnitvijo vračila DDV.

#### A – Prvo vprašanje

37. Težava porazdelitve tveganja za izgubo znamk ni obravnavana ne v Direktivi o trošarinah ne v Direktivi o tobačnih proizvodih. Ti direktivi sta v členu 21 oziroma 10(1) omejeni na priznavanje možnosti, da države članice uporabljajo davčne znamke kot način pobiranja trošarin na tobačne proizvode.

38. Načeloma nič ne nasprotuje temu, da država članica določi pravila, ki se uporabljajo za težave porazdelitve tveganja za izginotje in posledično poznejšo zlorabo davčnih znamk. Tako je v nizozemski zakonodaji določeno, da – razen v primerih, predvidenih v členu 79(3) zakona o trošarinah in členu 52 izvedbene uredbe(10) – tveganje za izgubo znamk in njihovo posledično zlorabo nosi, kot v tem primeru, oseba, ki je naročila znamke ter v imenu in na račun katere so bile te prevzete pri PTT Post Filatelie. Ta oseba, ki je odgovorna za nadzor znamk, se v nizozemskem pravu šteje za tisto, ki je v najboljšem položaju za preprečevanje tveganja zlorabe ali vsaj za to, da se zavaruje pred tem tveganjem s sklenitvijo zavarovanja ali z drugimi sredstvi. Po vsej verjetnosti gre za pravilo porazdelitve tveganja, ki temelji na sklepanju, da odgovornost nosi tista stranka, ki je v najboljšem položaju za izvajanje nadzora nad znamkami(11).

39. Čeprav se zdi očitno, da je želel zakonodajalec Skupnosti državam članicam prepustiti vso svobodo glede porazdelitve tveganja za izginotje davčnih znamk, to ne pomeni, da je vsak odgovor na to vprašanje nujno združljiv z Direktivo o trošarinah in s splošnimi načeli prava Skupnosti, zlasti z načelom sorazmernosti.

40. Tožena stranka trdi, da glede na to, da lahko tretje osebe znamke uporabljajo samo nezakonito, trošarinski primanjkljaj javne blagajne ni nič večji, ker tisti, ki izvršujejo taka kazniva dejanja, na splošno nikoli niso imeli namena plačati trošarin na tobačne proizvode, ki jih tržijo. S to trditvijo se ne morem strinjati.

41. Res je, da van Landewijck ekonomsko izgubi več kot inšpektor, če nosi tveganje za izgubo znamk. Če namreč davčna uprava nosi tveganje za nezakonito ali goljufivo uporabo izginulih znamk, to ne pomeni tudi samodejne izgube prihodkov za državo v višini zneskov trošarin, ki jih pomenijo izginule znamke, ker ni povsem gotovo, da bodo vse znamke uporabljene nezakonito.

42. Če so znamke na voljo za nezakonito uporabo, to seveda v vsakem primeru ustvarja priložnosti za zlorabo. Čeprav je verjetnost, da bodo znamke zares zlorabljene, precej velika (vendar vseeno manjša od stodstotne), že to, da znamke postanejo dostopne za tako zlorabo, gotovo pomeni izgubo za javno blagajno. Zato zavrnitev izravnave ali vračila zneska v vrednosti izginulih znamk, kot je ta, ki izhaja iz nizozemske ureditve, dejansko prispeva k preprečevanju izgub prihodkov za javno blagajno.

43. Splošno znano je, da tihotapstvo vpliva na trgovino s tobačnimi proizvodi in da so davčne znamke za te proizvode iskano blago v nezakoniti trgovini s tobačnimi proizvodi. Očitno je, da je preprečevanje goljufij, davčnih utaj in zlorab cilj, ki dopušča legitimno usmerjanje nacionalne ureditve v zvezi s pravno ureditvijo za davčne znamke.(12) Ta cilj je upošteven tudi pri določanju ureditve, ki se uporablja pri izginotju znamk, kot je to v obravnavanem primeru.

44. Ureditev porazdelitve tveganja za izginotje znamk, ki bi v obravnavanem primeru naročniku, v imenu in na račun katerega so bile znamke prevzete pri PTT Post Filatelie, omogočala vračilo ali izravnavo zneskov, plačanih za te znamke, bi pomenila spodbujanje zlorabe. Naročnik znamk ne bi bil motiviran za skrb za trošarinske znamke, če bi mu ob njihovem nenadnem izginotju inšpektor odobril vračilo ali izravnavo. Kot poudarja nizozemska vlada v pisnih stališčih, bi se lahko naročnik znamk tudi zavestno odločil, da bodo znamke izginile, nato pa izkoristil vračilo zanje.

45. Tožena stranka sicer res trdi, da je tveganje zlorabe v posebnih okoliščinah obravnavanega primera tako majhno (predvsem zaradi posebne maloprodajne cene znamk, zvišanja cen po njihovem izginotju in pretvorbe cen ob uvedbi evra), da zavrnitev vsakršnega vračila ali izravnave zneskov, ki so bili plačani ob naročilu izginulih znamk, ne bi bila sorazmerna.

46. Naj v zvezi s tem opozorim, da mora splošna načela prava Skupnosti upoštevati vsak nacionalni organ, ki skrbi za izvajanje prava Skupnosti.<sup>(13)</sup> Dejstvo je, da „je načelo sorazmernosti v ustaljeni sodni praksi Sodišča priznано kot eno od splošnih načel prava Skupnosti“.<sup>(14)</sup> Torej ga morajo države članice pri izvajanju predpisov Skupnosti upoštevati.<sup>(15)</sup> Da bi se ugotovilo, ali je nizozemska ureditev vračil ali izravnave zneskov, plačanih v zvezi s trošarinami, ki je predmet vprašanja za predhodno odločanje, skladna z načelom sorazmernosti, je treba preveriti, ali so sredstva, uporabljena v tej ureditvi, primerna za uresničevanje cilja ureditve in ali ne presegajo tega, kar je nujno potrebno za njegovo doseganje.<sup>(16)</sup>

47. V zvezi s tem je po eni strani nizozemska ureditev vračil primerno sredstvo za uresničevanje cilja preprečevanja izginotja znamk in tveganja njihove poznejše goljufive uporabe, ker je v tej ureditvi upoštevano, da je van Landewijck v najboljšem položaju za nadzorovanje teh znamk. Po drugi strani ta ureditev ne presega meja tega, kar je nujno potrebno za doseganje njenih ciljev. Drugače bi bilo, če v njej ne bi bila predvidena nobena možnost vračila ali izravnave, kadar so bile te znamke zaradi višje sile ali po naključju uničene ali so postale dokončno neuporabne. Tako se mi zdi, da je nizozemska ureditev vračil ali izravnave zneskov trošarin pri izgubi davčnih znamk popolnoma skladna s splošnimi načeli prava Skupnosti in zlasti z načelom sorazmernosti.

48. Zato predlagam Sodišču, naj na prvo vprašanje predložitvenega sodišča odgovori, da določbe Direktive 92/12 ne nasprotujejo temu, da države članice uporabijo pravno ureditev, na podlagi katere navedene države pripišejo finančno odgovornost za izgubo davčnih znamk naročnikom in prejemnikom znamk ter v skladu s katero navedenim državam ni treba vrniti ali izravnati zneska trošarin, plačanih ob naročilu davčnih znamk v okoliščinah, kot se obravnavajo v tem primeru. Ta pravna ureditev je skladna tudi z načelom sorazmernosti.

#### B – Vprašanja, ki zadevajo DDV

49. V členu 28 zakona o DDV je določen način obračunavanja DDV na tobačne proizvode, ki je podoben tistemu, ki se uporablja za trošarine, in sicer se DDV obračuna samo enkrat – ob odpremi proizvodov, za katere se plačuje trošarina, iz skladišča (ali ob uvozu oziroma nakupu v Skupnosti). Znesek dolgovanega DDV je treba, enako kot trošarino, plačati naenkrat, pri čemer naročnik ob prejemu trošarinskih znamk ni upravičen do predhodnega odbitka.

50. Gre za posebno ureditev, ki odstopa (v smislu člena 27(1) Šeste direktive) od običajnega sistema Skupnosti za obračunavanje DDV, določenega v Šesti direktivi. V skladu s to direktivo naj bi se DDV obračunal ob dobavi tovarnih proizvodov. Namen te ureditve, ki pomeni odstopanje, je poenostaviti obračunavanje DDV, saj se ta obračuna v samo eni fazi trženja tovarnih proizvodov, in sicer ob odpremi iz skladišča ali uvozu, kar je v skladu z ureditvijo, ki se uporablja za trošarine, in preprečiti goljufije, saj je trgovina na drobno izključena iz postopka obračunavanja davka.

51. Vprašanji 2(a) in 2(b), ki sta bili predloženi Sodišču, zadevata prav vprašanje uporabe člena 28 zakona o DDV, ker Komisija o posebni ureditvi obračunavanja DDV, določenem s tem členom, ni bila obveščena v roku, predvidenem v členu 27(5) Šeste direktive, kot je bil podaljšan z Deveto direktivo, to je do 1. januarja 1979.

#### 1. Vprašanje 2(a)

52. Prvo vprašanje, ki se postavlja, zadeva posledice prepozne obvestitve Komisije o navedeni ureditvi, in sicer 12. junija 1979.

53. Po mnenju tožene stranke bi moral imeti neobstoj obvestila o ukrepu, ki pomeni odstopanje, v predvidenem roku enake posledice, kot če obvestila sploh ne bi bilo. Ta ureditev naj torej ne bi bila zakonita in naj je ne bi bilo mogoče uporabljati za posameznike, ki se sklicujejo na tako nepravilnost. Dejstvo, da je Kraljevina Nizozemska dejansko obvestila Komisijo o tej ureditvi nekaj manj kot šest mesecev po izteku roka, naj v zvezi s tem ne bi bilo upoštevno. S tem stališčem se ne strinjam.

54. Člen 27(5) Šeste direktive ne vsebuje izrecne sankcije, ki se uporabi pri zamudi predvidenega roka. V teh okoliščinah je treba preučiti naravo in namen odločitve, ki jo je treba sprejeti v zadevnem roku, ter položaj naslovnika, čigar interesi so bili oškodovani.(17)

55. Strinjam se s stališčem nizozemske vlade in Komisije, da je zadevni rok le instrukcijski. Cilj takega obvestila ni pridobiti soglasja Komisije, temveč ji le omogočiti, da te ukrepe oceni. Ker je bilo obvestilo Komisiji res poslano ter je torej lahko ocenila zadevne ukrepe, ki pomenijo odstopanje, in izrazila mnenje o njih (kar je storila, ne da bi v zvezi z njimi opazila kakšno težavo), o uporabi teh ukrepov ni mogoče dvomiti. Drugače bi bilo, če Komisija ne bi izrazila mnenja o tem ukrepu.

56. Seveda je jasno, da se ukrepa, ki pomeni odstopanje, o katerem Komisija ni bila obveščena v skladu s členom 27(5), ne more več uporabljati. Kot v stališčih opozarja tožena stranka, sodba z dne 27. oktobra 1992 v zadevi Komisija proti Nemčiji(18) potrjuje, da „čprav člen 27(5) omogoča državam članicam, ki 1. januarja 1977 uporabljajo posebne ukrepe, ki pomenijo odstopanje, v zvezi s poenostavitvijo, da ohranijo te ukrepe, je ta možnost na voljo samo pod nekaterimi pogoji, med katerimi je tudi ta, da morajo o njih obvestiti Komisijo pred 1. januarjem 1978“(19).

57. Vendar se ta sodna praksa ne nanaša na posebno vprašanje, s katerim se ukvarjam v tem primeru, in sicer kakšne natančno so posledice obvestila, ki je bilo poslano po izteku roka. V zvezi s tem mora imeti taka prekoračitev predvidenega roka posledice za vlado, ki je obvestilo poslala z zamudo, sicer z vidika uporabe zadevnega ukrepa ne bi bilo nobene razlike, če bi bilo obvestilo poslano pred 1. januarjem 1979 ali mesece ali celo leta pozneje. Torej je posledica take prekoračitve roka to, da ukrepa, ki pomeni odstopanje, ni mogoče uporabiti za davčnega zavezanca v obdobju od izteka roka do takrat, ko je po prejetem obvestilu Komisija izrazila mnenje o zadevnem ukrepu, v zvezi s katerim ni izrazila pomislekov.

58. Zato predlagam Sodišču, naj na vprašanje 2(a) odgovori, da je v členu 27(5) predviden

instrukcijski rok, ki se ga ne sme razlagati tako, da se posameznik lahko sklicuje na neveljavnost posebnega na?ina obra?unavanja davka, ker je bil prekora?en rok, v katerem morajo države ?lanice obvestiti Komisijo o tem na?inu obra?unavanja davka, ?e je Komisija dejansko imela možnost oceniti zadevni na?in obra?unavanja davka in izraziti svoje mnenje o njem.

## 2. Vprašanje 2(b)

59. ?eprav zamuda, s katero je Kraljevina Nizozemska poslala obvestilo, ne pomeni prenehanja veljavnosti posebnega na?ina obra?unavanja DDV na toba?ne proizvode, ki je bil predmet tega obvestila, in ?eprav Komisija v zvezi s tem ni izrazila pomislekov, je treba kljub temu analizirati združljivost te ureditve, ki pomeni odstopanje, z zahtevami, dolo?enimi v ?lenu 27(1) Šeste direktive.

60. V ?lenu 27(5) Šeste direktive je namre? dolo?eno, da morajo biti ukrepi, ki se sprejmejo za poenostavitev obra?unavanja DDV, skladni s posebnimi pogoji, navedenimi v odstavku 1 istega ?lena. Ti ukrepi „ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi kon?ne potrošnje“.

61. Ni sporno, da se s sistemom obra?unavanja DDV z dav?nimi znamkami poenostavlja obra?unavanje DDV na toba?ne proizvode, ker se DDV obra?una samo enkrat. Poleg tega se DDV izra?una na podlagi cene za kon?nega potrošnika. Kot v stališ?ih poudarja Komisija, zadevni na?in obra?unavanja davka pomeni, da je znesek dolgovanega DDV vezan na ceno proizvodov v fazi njihove kon?ne potrošnje, kot se zahteva s ?lenom 27(1). V tem sistemu obra?unavanja DDV, ki pomeni odstopanje ter vklju?uje obvezno uporabo trošarinskih znamk in prepoved prodaje toba?nih proizvodov potrošnikom po ceni, druga?ni od maloprodajne cene, navedene na znamkah, znesek pla?anega davka na?eloma ostane strogo sorazmeren z maloprodajno ceno toba?nih proizvodov, ne glede na število transakcij v postopku njihove proizvodnje in distribucije. Iz tega sistema ne izhaja nobena neskladnost s pogoji, dolo?enimi v ?lenu 27(1) Šeste direktive.

62. Vendar predložitveno sodiš?e poudarja, da se, ?e se proizvodi na primer ne prodajo ali se izgubijo v posredniški prodaji ali prodaji na drobno, toba?ni proizvodi (nepravilno) prodajajo po ceni, druga?ni od maloprodajne cene, navedene na znamkah, in takrat se pojavijo dvomi glede skladnosti s posebnim pogojem, dolo?enim v ?lenu 27(1) *in fine*. V teh izrednih okoliš?inah je namre? mogo?e, da mora proizvajalec pla?ati ve?ji znesek DDV, kot bi ga moral pla?ati, ?e bi se uporabljal obi?ajen sistem Skupnosti za obra?unavanje DDV, dolo?en v Šesti direktivi. Zato se upravi?eno postavlja vprašanje, kakšen je u?inek take ureditve, ki pomeni odstopanje, na znesek dolgovanega davka v kon?ni fazi potrošnje in ali v resnici ne presega tega, kar je nujno potrebno za doseganje zastavljenih ciljev, to je poenostavitve obra?unavanja davka ter prepre?evanja goljufij, dav?nih utaj in zlorab.

63. V zvezi s tem menim, da se ni mogo?e opirati na o?itno izredne okoliš?ine, kot je primer neprodanih toba?nih proizvodov ali nezakonite prodaje toba?nih proizvodov na drobno po ceni, druga?ni od tiste na dav?nih znamkah, in na podlagi tega na splošno sklepati, da ureditev enkratnega obra?unavanja DDV, ki se obra?una skupaj s trošarinami na podlagi dav?nih znamk, ni skladna z zahtevo iz ?lena 27(1), na podlagi katere zadevni ukrepi za poenostavitev „ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi kon?ne potrošnje“. Opozoriti je treba še, da ne morejo vse možnosti vplivati na skladnost ureditve, ki pomeni odstopanje, s pogoji iz ?lena 27(1), ampak samo tiste, ki niso zanemarljive. Izredna narava variacij, ki jih lahko povzro?i nizozemska ureditev, ki pomeni odstopanje, ter dejstvo, da se ne uresni?ujejo na splošno in sistemati?no, ne omogo?ata trditve, da te variacije celostno gledano spreminjajo dav?ne zneske v fazi kon?ne potrošnje na na?in, ki je ve? kot zanemarljiv.

64. Poleg tega je treba poudariti, da so v skladu s sodno prakso Sodiš?a za nacionalne ukrepe,

ki pomenijo odstopanje, iz člena 27(5) Šeste direktive, katerih cilj je poenostaviti obračunavanje davka ali preprečiti goljufije ali davčne utaje, „[o]dstopanja glede davčne osnove za DDV iz člena 11 [Šeste] [d]irektive [...] mogoča le v mejah, nujno potrebnih za doseg tega cilja“. (20) Dovoljeni so samo ukrepi, „ki so potrebni in ustrezni za uresnitev posebnega cilja, kateremu so namenjeni, in ki v najmanjši možni meri vplivajo na cilje in načela Šeste direktive“. (21)

65. Namen zadevne ureditve obračunavanja DDV z davčnimi znamkami, ki pomeni odstopanje, je prispevati k poenostavitvi obračunavanja davka ter preprečiti goljufije in davčne utaje. Če se ta ureditev obravnava celostno, izpolnjuje ta namen brez preseganja tega, kar je za to nujno potrebno, in ne ustvarja večjih ovir za doseganje ciljev Šeste direktive.

66. Zato predlagam Sodišču, naj na vprašanje 2(b), ki ga je postavilo predložitveno sodišče, odgovori, da je treba člen 27(1) in (5) Šeste direktive razlagati tako, da je poseben način obračunavanja DDV na tobačne proizvode, kot je ta, ki je določen v členu 28 zakona o DDV, združljiv z zahtevami, predvidenimi v navedenem členu Šeste direktive, in celostno ne presega tega, kar je nujno potrebno za poenostavitev obračunavanja davka ter preprečevanje goljufij in davčnih utaj.

### 3. Vprašanje 2(c)

67. V primerjavi s prejšnjim vprašanjem se zadnje vprašanje, ki ga je postavilo Hoge Raad, natančneje nanaša na združljivost ureditve vračil ali izravnav zneskov DDV, plačanih za znamke, ki so izginile v okoliščinah, opisanih v prvem vprašanju, s Šesto direktivo in zlasti z njenim členom 27(1) in (5).

68. Enako kot pri analizi glede prvega vprašanja predložitvenega sodišča ima tudi pri odgovoru na zadnje vprašanje osrednjo vlogo dejstvo, da imajo zadevne davčne znamke stvarno vrednost in se zaradi njihovega izginotja pojavlja resnično tveganje njihove goljufive uporabe. Kot izhaja iz analize prejšnjih dveh vprašanj, pravo Skupnosti v okviru obravnavanega primera ne nasprotuje temu, da se obračunavanje dolgovanj zneskov DDV za tobačne proizvode izvaja z davčnimi znamkami. Ker imajo te znamke zaradi svojih lastnosti in informacij, ki jih vsebujejo, že omenjeno stvarno vrednost, je razumljivo, da ureditev porazdelitve tveganja za njihovo izginotje temelji na načelu, da odgovornost nosi naročnik znamk, ki je znamke prejel sam ali je v svojem imenu in na svoj račun za to pooblastil posrednika, saj gre za osebo, ki je v najboljšem položaju za nadzorovanje zadevne vrednosti.

69. Seveda ima uporaba takega pravila o porazdelitvi tveganja za izgubo znamk v okoliščinah obravnavanega primera zelo resne finančne posledice za gospodarske subjekte, kot je van Landewijck, ki znamko ni izgubila po svoji krivdi. Vendar je treba tako pravilo o porazdelitvi tveganja, s katerim se tveganje prenaša na prejemnika znamk, ki ima dejanski nadzor nad njimi, obravnavati kot splošno in abstraktno pravilo. Hude finančne posledice za stranko, ki nosi tveganje, so logičen rezultat uporabe vsakega pravila o porazdelitvi tveganja za izgubo blaga na področju trgovine. To ne more pomeniti, da je tako splošno pravilo v nasprotju s Šesto direktivo in zlasti z njenim členom 27(1) in (5).

70. Gotovo lahko ureditev v tem primeru, ker je z njo predvideno, da vračil za izgubljene znamke, ki niso bile uničene, ni, praktično privede do primerov dvojne obdavčitve z DDV za iste tobačne proizvode. Vendar je taka ureditev utemeljena z razlogi, ki so v glavnem enaki tistim, navedenim v odgovoru na prvo vprašanje. V tem primeru je ta ureditev porazdelitve tveganja za izginotje znamk in njihovo morebitno poznejšo goljufivo uporabo prav tako utemeljena, saj je „boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in mogočim zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja“. (22)

71. Postavlja se še zadnje vprašanje. Komisija in tožeča stranka menita, da je zgoraj navedena sodba British American Tobacco in Newman Shipping upoštevana za analizo te zadeve in da bi bilo z njo mogoče utemeljiti pritrdilen odgovor na vprašanje 2(c). Ker je Sodišče v tej sodbi odločilo, da kraja tobačnih proizvodov iz skladišča ni dobava blaga v smislu Šeste direktive, naj bi to *a fortiori* veljalo pri izgubi ali kraji davčnih znamk, namenjenih lepljenju na isto blago.

72. S tem stališčem se ne strinjam. V zgoraj navedeni sodbi British American Tobacco in Newman Shipping je iz zadevne belgijske ureditve izhajalo, da se kraja tobačnih proizvodov šteje za obdavčljivi dogodek v smislu Šeste direktive. Sodišče je v zvezi s tem razsodilo, da država članica kraje trošarinskih proizvodov ne more vključiti v kategorije obdavčljivih dogodkov, predvidene v Šesti direktivi. (23)

73. Dejansko stanje in zadevna nizozemska ureditev v tej zadevi se pomembno razlikujeta od okoliščin v zgoraj navedeni zadevi British American Tobacco in Newman Shipping. V zadnji navedeni zadevi sporni ukrep, ki pomeni odstopanje, ni bil utemeljen s pristopom spodbujanja lastnika tobačnih proizvodov k nadzoru teh proizvodov. Taka spodbuda bi bila popolnoma odveč pri lastniku, ki si, če ni, ne kaže na njegovo sodelovanje pri kraji, samodejno prizadeva preprečiti izgubo svojih tobačnih proizvodov, kar je več kot zadostna spodbuda za nadzorovanje zadevnih proizvodov. Nasprotno velja za primer izginotja davčnih znamk, v katerem ob neobstoju pravila o odgovornosti prejemnika znamk – kot je ta, ki ga je sprejela nizozemska vlada in se obravnava v tem primeru – prejemnik znamk ne bi bil zares motiviran za njihovo nadzorovanje, če bi bil ob morebitnem izginotju znamk, ki ne bi bile uničene, preprosto upravičen do vračila ali izravnave zneskov, plačanih za nakup znamk. Ta razlika dopušča zavrnitev trditve, v skladu s katero iz zgoraj navedene zadeve British American Tobacco in Newman Shipping *a fortiori* izhaja, da bi morala biti družba van Landewijck v tej zadevi upravičena do vračila ali izravnave zneskov, plačanih za poravnavo dolgovanega DDV.

74. Zato menim, da bi moralo Sodišče na vprašanje 2(c) odgovoriti, da je neobstoj obveznosti za vračilo zneskov, plačanih za trošarinske znamke, ki ustrezajo zneskom dolgovanega DDV, v okoliščinah, kot se obravnavajo v tem primeru, združljiv s Šesto direktivo in zlasti z njenim členom 27(1) in (5).

### III – Predlog

75. Ob upoštevanju zgoraj navedenih preudarkov predlagam Sodišču, naj na vprašanja, ki jih je postavilo Hoge Raad, odgovori:

1. Določbe Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov ne nasprotujejo temu, da države članice uporabijo pravno ureditev, na podlagi katere pripišejo finančno odgovornost za izgubo davčnih znamk naročnikom in prejemnikom znamk ter v skladu s katero navedenim državam ni treba vrniti ali izravnati zneska trošarin, plačanih ob naročilu davčnih znamk v okoliščinah, kot so te, ki so obravnavane v tem primeru. Ta pravna ureditev je skladna tudi z načelom sorazmernosti.

2. V ?lenu 27(5) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je predviden instrukijski rok, ki ga je treba razlagati tako, da se posameznik ne more sklicevati na neveljavnost posebnega na?ina obra?unavanja davka, ker je bil prekora?en rok, v katerem morajo države ?lanice obvestiti Komisijo o tem na?inu obra?unavanja davka, ?e je Komisija dejansko imela možnost oceniti zadevni na?in obra?unavanja davka in izraziti svoje mnenje o njem.

3. ?len 27(1) in (5) Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da je poseben na?in obra?unavanja DDV na toba?ne proizvode, kot je ta, ki je dolo?en v ?lenu 28 zakona o DDV, združljiv z zahtevami, predvidenimi v navedenem ?lenu Šeste direktive, ter celostno ne presega tega, kar je nujno potrebno in sorazmerno za poenostavitev obra?unavanja davka ter prepre?evanje goljufij in dav?nih utaj.

4. Neobstoj obveznosti za vra?ilo zneskov, pla?anih za trošarinske znamke, ki ustrezajo zneskom dolgovanega DDV, je v okoliš?inah, kot se obravnavajo v tem primeru, združljiv s Šesto direktivo in zlasti z njenim ?lenom 27(1) in (5).

1 – Jezik izvirnika: portugals?ina.

2 – UL L 76, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 92/12/EGS ali Direktiva o trošarinah.

3 – UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva.

4 – UL L 291, str. 40, v nadaljevanju: Direktiva o toba?nih proizvodih.

5 – Preden je bil spremenjen z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004 (UL L 27, str. 44).

6 – UL L 194, str. 16, v nadaljevanju: Deveta direktiva.

7 – V tem ?lenu je dolo?eno, da lahko trošarinske znamke pri inšpektorju naro?ita zlasti imetnik trošarinskega skladiš?a za toba?ne proizvode in subjekt, ki zunaj ozemlja Nizozemske na toba?ne proizvode nalepi trošarinske znamke.

8 – V ?lenu 28 zakona o DDV je dolo?en na?in obra?unavanja DDV na toba?ne proizvode, ki je podoben tistemu, ki se uporablja za trošarine. V njem je predvideno, da stopnja DDV, ki se uporablja za te proizvode, znaša 19/119 maloprodajne cene, ki se upošteva za izra?un trošarin, in da je treba ta DDV pla?ati brez odbitkov.

9 – V zadevi British American Tobacco in Newman Shipping (sodba z dne 14. julija 2005, C?435/03, ZOdl, str. I?7077) je šlo prav za krajo toba?nih proizvodov brez dav?nih znamk iz skladiš?a.

10 – V skladu s ?lenom 79 nizozemskega zakona o trošarinah bi bil van Landewijck, ?e bi bilo dokazano, da so bile zadevne znamke uni?ene, upravi?en do vra?ila ali izravnave pla?anih trošarin. To je razumljivo, ker je v tem primeru in v nasprotju s primerom, v katerem se znamke preprosto izgubijo, tveganje njihove zlorabe izključeno.

11 – Tudi z vidika izra?una ustreznega zavarovanja je naro?nik po izdaji znamk v precej ugodnejšem položaju kot dav?na uprava.

12 – Glej ?len 21(2), drugi pododstavek, Direktive o trošarinah, kot je bil spremenjen z Direktivo

Sveta 94/74/ES z dne 22. decembra 1994 (UL L 365, str. 46), ki določa: „Ne glede na katere koli določbe, ki se lahko sprejmejo za pravilno izvajanje tega člena in za preprečevanje goljufij, davčnih utaj ali zlorab, države članice zagotovijo, da te oznake ali znaki ne ovirajo prostega pretoka trošarinskih izdelkov.“

13 – Glej na primer sodbi z dne 26. aprila 1988 v zadevi Krücken (316/86, Recueil, str. 2213, točka 22) in z dne 27. septembra 1979 v zadevi Eridania (230/78, Recueil, str. 2749, točka 31).

14 – Sodba z dne 11. julija 1989 v zadevi Schröder (265/87, Recueil, str. 2263, točka 21) ter novejša sodba z dne 10. marca 2005 v združenih zadevah Tempelman in van Schaijk (C-96/03 in C-97/03, ZOdl. str. I-1895, točka 47).

15 – V tem smislu glej sodbi z dne 18. maja 2000 v zadevi Rombi in Arkopharma (C-107/97, Recueil, str. I-3367, točka 65) ter z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 44).

16 – Glej sodbo z dne 7. decembra 1993 v zadevi ADM Ölmühlen (C-339/92, Recueil, str. I-6473, točka 15) ter zgoraj navedeno sodbo Tempelman in van Schaijk, točka 47.

17 – Glej po analogiji sodbo z dne 27. januarja 1988 v zadevi Danska proti Komisiji (349/85, Recueil, str. 169, točka 19), v kateri je Sodišče navedlo, da „ker ni predpisane kazni za morebitno neupoštevanja tega roka, se lahko ta – ob upoštevanju narave odločbe o potrditvi obračuna, katere glavni cilj je zagotoviti, da so bili stroški nacionalnih organov v skladu s predpisi Skupnosti – obravnava le kot instrukcijski, razen če so bili oškodovani interesi države članice“.

18 – C-74/91, Recueil, str. I-5437, točka 21.

19 – V tem smislu glej sodbi Direct Cosmetics (5/84, Recueil, str. 617, točka 22) in z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 33), ki potrjuje, da „če odstopanje ni bilo uvedeno v skladu s členom 27, na podlagi katerega morajo države članice o njem obvestiti Komisijo, nacionalni davčni organi za davčnega zavezanca ne morejo uporabiti določbe, ki odstopa od sistema iz Šeste direktive“.

20 – Sodbi z dne 10. aprila 1984 v zadevi Komisija proti Belgiji (324/82, Recueil, str. 1861, točka 29) in z dne 29. maja 1997 v zadevi Skripalle (C-63/96, Recueil, str. I-2847, točka 24) ter zgoraj navedena sodba British American Tobacco in Newman Shipping, točka 44.

21 – Sodbi z dne 19. septembra 2000 v združenih zadevah Ampafrance in Sanofi (C-177/99 in C-181/99, Recueil, str. I-7013, točka 43) in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz (C-17/01, Recueil, str. I-4271, točka 46).

22 – Sodba z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Gemeente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-77/02, Recueil, str. I-5337, točka 76).

23 – Glej točki 42 in 48 te sodbe.