Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 30. oktobra 2025*

„Predhodno odločanje – Carinska unija – Uredba (EGS) št. 2913/92 – Carinski zakonik Skupnosti – Člen 29 – Carinska vrednost blaga – Določitev – Blago, ki je bilo prodano za izvoz na carinsko območje Evropske unije – Uredba (EGS) št. 2454/93 – Člen 147 – Zaporedne prodaje“

V zadevi C-500/24,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija) z odločbo z dne 16. julija 2024, ki je na Sodišče prispela 18. julija 2024, v postopku

Grupo Massimo Dutti SA

proti

Administración General del Estado,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi S. Rodin v funkciji predsednika senata, N. Piçarra in N. Fenger (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: D. Spielmann,

sodna tajnica: L. Carrasco Marco, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. junija 2025,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Grupo Massimo Dutti SA M. I. Linares Gil, J. A. Sánchez Iglesias in A. Vázquez Guillén, abogados,

– za špansko vlado A. Pérez-Zurita Gutiérrez, agentka,

– za Evropsko komisijo I. Galindo Martín in F. Moro, agentki,

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

* Jezik postopka: španščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 29 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; v nadaljevanju: carinski zakonik Skupnosti), člena 147 Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 6, str. 3), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 1762/95 z dne 19. julija 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 5, str. 422) (v nadaljevanju: Uredba št. 2454/93), in člena 70(1) Uredbe (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. oktobra 2013 o carinskem zakoniku Unije (UL 2013, L 269, str. 1; v nadaljevanju: carinski zakonik Unije).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Grupo Massimo Dutti SA (v nadaljevanju: Grupo Massimo Dutti) in Agencia Estatal de la Administración Tributaria (davčna uprava, Španija) v zvezi z določitvijo carinske vrednosti določenega blaga.

Pravni okvir

Carinski zakonik Skupnosti

3 Člen 29(1) carinskega zakonika Skupnosti, ki je v poglavju 3, naslovljenem „Carinska vrednost blaga“, pod naslovom II tega zakonika – „Elementi, na podlagi katerih se uporabljajo uvozne oziroma izvozne dajatve ter drugi ukrepi, predpisani za blagovno menjavo“, je določal:

„Carinska vrednost uvoženega blaga je njegova transakcijska vrednost, to pomeni cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje [Evropske unije] dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, po potrebi po uskladitvi […].“

Uredba št. 2454/93

4 Člen 147(1), prvi in drugi pododstavek, Uredbe št. 2454/93 določa:

„Za izvajanje člena 29 [Carinskega zakonika Skupnosti] se dejstvo, da je blago, ki je predmet prodaje in prijavljeno za sprostitev v prosti promet, šteje za zadosten podatek, da je bilo prodano za izvoz na carinsko območje [Unije]. Pri zaporednih prodajah pred ovrednotenjem je tak pokazatelj samo zadnja prodaja, ki je pripeljala do vnosa blaga na carinsko območje [Unije], ali prodaja na carinskem območju [Unije] pred sprostitvijo blaga v prosti promet.

Kadar se prijavi cena, ki se nanaša na prodajo, opravljeno pred zadnjo prodajo, na osnovi katere je bilo blago vneseno na carinsko območje [Unije], je treba carinskim organom Skupnosti zadovoljivo dokazati, da se je ta prodaja blaga opravila zaradi izvoza na zadevno carinsko območje.“

Carinski zakonik Unije

5 Člen 70(1) Carinskega zakonika Unije določa:

„Primarna osnova za carinsko vrednost blaga je transakcijska vrednost, tj. cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Unije dejansko plačana ali jo je treba plačati in je po potrebi usklajena.“

6 V skladu s členom 288(2) tega zakonika se je člen 70 začel uporabljati 1. maja 2016.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

7 Massimo Dutti je družba, katere glavna dejavnost je distribucija modnih izdelkov. To blago se proizvaja v azijskih državah in proizvajalci jih prodajajo družbi ITX TRADING S.A. (v nadaljevanju: ITX), ki ima sedež v Švici (v nadaljevanju: prva prodaja), nato pa jih družba ITX naprej proda družbi Massimo Dutti (v nadaljevanju: druga prodaja).

8 Po tej drugi prodaji se blago prevaža neposredno iz držav proizvodnje v Španijo. Večina tega blaga se sprosti v prosti promet, medtem ko se za ostalo blago uporablja postopek carinskega skladiščenja. Blago, sproščeno v prosti promet, se bodisi trži v Uniji bodisi se izvozi v tretje države. Etikete namreč omogočajo trženje blaga v različnih državah.

9 Družba Massimo Dutti je za leti 2014 in 2015 kot carinsko vrednost prijavila vrednost, ki so jo azijski proizvajalci zaračunali družbi ITX, torej ceno, po kateri je bila sklenjena prva prodaja.

10 Davčna uprava je menila, da prva prodaja ni bila sklenjena zaradi izvoza na carinsko območje Unije. Zato je štela, da je bila carinska vrednost, ki jo je treba upoštevati, tista, ki je dejansko privedla do uvoza blaga v Unijo, in sicer druga prodaja.

11 Navedena uprava je torej izdala odločbi o odmeri carinskih dajatev za leti 2014 in 2015, da bi družbi Massimo Dutti odmerila davek.

12 Ta je ti odločbi izpodbijala pred Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve, Španija), ki je pritožbo zoper to odmero davka zavrnila z odločbo z dne 3. junija 2020.

13 Družba Massimo Dutti je zoper to odločbo vložila tožbo pri Audiencia Nacional (nacionalno visoko sodišče, Španija), ki jo je s sodbo z dne 24. maja 2022 zavrnilo.

14 Audiencia Nacional (nacionalno visoko sodišče) je menilo, da dejstvo, da je bilo blago ob prvi prodaji namenjeno v Unijo, ne zadostuje, ker bi ga bilo glede na njegovo označevanje mogoče ponovno izvoziti v tretje države.

15 Družba Massimo Dutti je vložila kasacijsko pritožbo pri Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija), ki je predložitveno sodišče.

16 To sodišče poudarja, da je za okoliščine zadeve, o kateri odloča, značilno, da je bilo zadevno blago deloma sproščeno v prosti promet, deloma pa dano v postopek carinskega skladiščenja, pri čemer je bilo to blago nato lahko sproščeno v prosti promet ali ponovno izvoženo. Izbira med postopkom sprostitve v prosti promet in postopkom carinskega skladiščenja je temeljila na uporabi tarifnih preferencialov ob vnosu blaga na carinsko območje Unije.

17 Navedeno sodišče se tako zlasti sprašuje, ali je treba izraz „izvoz na carinsko območje [Unije]“ iz člena 29(1) carinskega zakonika Skupnosti in člena 147 Uredbe št. 2454/93 razumeti v smislu fizičnega in geografskega vnosa blaga na to območje ali pa kot vnos blaga na trg Unije v ekonomskem in poslovnem smislu. Natančneje, izvedeti želi, ali za dokaz, da je bila prodaja sklenjena zaradi izvoza na navedeno območje, zadostuje, da se ob prodaji ugotovi, da bo blago vneseno na isto območje, ne glede na carinski postopek, v katerega bo nato dano, in ne glede na njegovo namembnost, ali pa mora biti razlog za izvoz trženje blaga na trgu Unije.

18 V teh okoliščinah je Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba v okviru postopka zaporednih prodaj za določitev carinske vrednosti blaga kot transakcijske vrednosti izraza ‚ob prodaji za izvoz na carinsko območje Skupnosti‘ iz člena 29 [carinskega zakonika Skupnosti] in člena 70(1) [carinskega zakonika Unije] ter ‚zaradi izvoza na zadevno carinsko območje‘ iz člena 147 [Uredbe št. 2454/93] razlagati tako, da zadostuje že vnos blaga na ozemlje Skupnosti kot geografsko območje na podlagi kupoprodajne pogodbe, ne glede na carinski postopek, v katerega je pozneje dano, in ne glede na namembnost blaga, pri čemer se v nobenem primeru ne zahteva, da je blago dano na trg na ozemlju Evropske unije?

2. Ali pa je treba dokazati, da je namembni kraj izvoza trg Evropske unije, da bi se štelo, da je bila prodaja opravljena ‚zaradi izvoza na zadevno carinsko območje‘?“

Vprašanji za predhodno odločanje

19 V skladu z ustaljeno sodno prakso je v okviru sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenim s členom 267 PDEU, naloga Sodišča dati nacionalnemu sodišču koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu bila predložena V zvezi s tem mora Sodišče iz vseh elementov, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, in zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe razbrati elemente prava Unije, ki jih je treba razložiti ob upoštevanju predmeta spora (glej sodbi z dne 17. julija 1997, Krüger, C-334/95, EU:C:1997:378, točki 22 in 23, in z dne 25. februarja 2025, Alphabet in drugi, C-233/23, EU:C:2025:110, točka 33).

20 V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe in stališč, predloženih Sodišču, razvidno, da je blago iz postopka v glavni stvari fizično vstopilo na carinsko območje Unije po drugi prodaji, ki je zadnja prodaja, na podlagi katere je bilo to blago vneseno na to območje bodisi v postopku carinskega skladiščenja bodisi v postopku sprostitve v prosti promet, in da je cena, na podlagi katere je bila prijavljena carinska vrednost tega blaga, tista, za katero je bila sklenjena prva prodaja, to je prodaja pred drugo prodajo. Prav tako ni sporno, da davčna uprava z odločbama o odmeri davka, izdanima za leti 2014 in 2015, izpodbija upoštevanje te cene za določitev carinske vrednosti navedenega blaga in meni, da bi bilo treba pri drugi prodaji upoštevati njegovo transakcijsko vrednost.

21 V tem okviru je treba poudariti, da se v skladu s členom 288 carinskega zakonika Unije člen 70 tega zakonika uporablja od 1. maja 2016, medtem ko se odločbi o odmeri davka iz postopka v glavni stvari nanašata na leti 2014 in 2015. Zato se ta predlog nanaša na transakcije, ki so bile opravljene, preden se je ta člen začel uporabljati. Čeprav je navedeni člen ena od določb, katerih razlago formalno predlaga predložitveno sodišče, je namen postavljenih vprašanj izključno to, da se temu sodišču omogoči, da ugotovi, pod katerimi pogoji člen 29 carinskega zakonika Skupnosti in člen 147 Uredbe št. 2454/93 omogočata upoštevanje transakcijske vrednosti zadevnega blaga pri prodaji pred zadnjo prodajo, na podlagi katere je bilo to blago vneseno na carinsko območje Unije.

22 Glede na te elemente je treba šteti, da želi predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu izvedeti, ali je treba člen 29 carinskega zakonika Skupnosti in člen 147 Uredbe št. 2454/93 razlagati tako, da kadar je bilo blago predmet dveh prodaj, preden je bilo vneseno na carinsko območje Unije, da bi bilo na tem območju bodisi dano v postopek carinskega skladiščenja bodisi sproščeno v prosti promet, ni mogoče šteti, da je bila prva prodaja sklenjena zaradi izvoza tega blaga na carinsko območje Unije, če je bilo ob tej prvi prodaji ugotovljeno le, da je bilo navedeno blago namenjeno vnosu na to območje, ne da bi še bil določen končni kraj njegovega trženja.

23 V skladu z ustaljeno sodno prakso je cilj prava Unije o carinskem vrednotenju vzpostaviti pravičen, enoten in nevtralen sistem, ki izključuje uporabo arbitrarnih ali fiktivnih carinskih vrednosti. Tako mora carinska vrednost odražati resnično ekonomsko vrednost uvoženega blaga, pri čemer je treba to vrednost prednostno določiti na podlagi tako imenovane metode „transakcijske vrednosti“ uvoženega blaga (glej v tem smislu sodbi z dne 19. novembra 2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, točki 22 in 24, in z dne 15. maja 2025, Tauritus, C-782/23, EU:C:2025:353, točki 51 in 54).

24 Ta metoda je opisana v členu 29(1) carinskega zakonika Skupnosti, v skladu s katerim je carinska vrednost uvoženega blaga njegova transakcijska vrednost, to pomeni cena, ki je bila za blago ob prodaji zaradi izvoza na carinsko območje Unije dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, po potrebi po uskladitvi.

25 Iz besedila te določbe, zlasti pa izraza „[ki je bilo prodano] za izvoz na carinsko območje [Unije]“ je razvidno, da mora transakcijska vrednost ustrezati ceni izvoza v Unijo. Tako je treba ugotoviti, da bo ob prodaji blago s poreklom iz tretjih držav napoteno na carinsko območje Unije (glej sodbi z dne 6. junija 1990, Unifert, C-11/89, EU:C:1990:237, točka 11, in z dne 9. novembra 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, točka 27).

26 Za uporabo navedene določbe člen 147(1), prvi pododstavek, Uredbe št. 2454/93 v prvem stavku določa, da se dejstvo, da je blago, ki je predmet prodaje, prijavljeno za sprostitev v prosti promet, šteje za zadosten podatek, da je bilo prodano za izvoz na carinsko območje Unije. V drugem stavku te določbe je pojasnjeno, da pri zaporednih prodajah pred vrednotenjem to velja le glede zadnje prodaje, na podlagi katere je bilo blago vneseno na to carinsko območje, oziroma glede prodaje na navedenem območju pred sprostitvijo blaga v prosti promet. Člen 147(1) Uredbe št. 2454/93 pa v drugem pododstavku določa, da je treba ob prijavi cene v zvezi s prodajo pred zadnjo prodajo, na podlagi katere je bilo blago vneseno na carinsko območje Unije, carinskim organom zadovoljivo dokazati, da je bila taka prodaja blaga sklenjena zaradi izvoza na to območje.

27 Če se torej uporabi ta drugi pododstavek, je treba dokazati, da je bila zadevna prodaja sklenjena zaradi izvoza na carinsko območje Unije.

28 Drugače kakor prvi pododstavek člena 147(1) Uredbe št. 2454/93 drugi pododstavek te določbe vnos blaga na carinsko območje Unije namreč ne šteje za zadosten podatek, da bi se ugotovilo, da je bila prodaja, na katero se nanaša, sklenjena zaradi izvoza na to območje. Za dokaz, da je bila prodaja pred zadnjo prodajo, na podlagi katere je bilo blago vneseno na carinsko območje Unije, sklenjena zaradi izvoza na to območje, je treba zato predložiti elemente, ki so več kot zgolj podatek, da je bilo to blago vneseno na navedeno območje, ki se razume kot geografsko območje.

29 V zvezi s tem je treba navesti, da je Sodišče sicer menilo, da je treba za uporabo člena 29 carinskega zakonika Skupnosti ob prodaji ugotoviti, da bo blago s poreklom iz tretje države napoteno na carinsko območje Unije, vendar je pojasnilo, da če cena blaga v določeni carinski coni ustreza tržnemu položaju v tej coni, cena za izvoz blaga v tretjo državo ne ustreza nujno ceni, ki bi bila ugotovljena za izvoz istega blaga na carinsko območje Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, točki 27 in 31).

30 Zato tudi če bi bilo ob prodaji pred zadnjo prodajo, na podlagi katere je bilo blago vneseno na carinsko območje Unije, ugotovljeno, da bi moralo biti to blago prepeljano v Unijo in vneseno na to območje, ni mogoče šteti, da so ti elementi zadostni za to, da se kot carinska vrednost upošteva cena, po kateri je bila sklenjena prva prodaja. Ti elementi lahko sicer pomagajo dokazati, da je bila ta prodaja sklenjena za izvoz navedenega blaga na navedeno območje, vendar morajo biti utemeljeni, tako da se brez razumnega dvoma potrdi, da je bilo isto blago namenjeno trženju na tem območju.

31 Ni pa mogoče šteti, da je dokaz, da je bila taka prodaja sklenjena zaradi izvoza blaga na carinsko območje Unije, predložen, če ob tej prodaji tržna namembnost zadevnega blaga ni bila znana in je bil načrtovani vnos tega blaga na to območje predviden le do odločitve o njegovi končni namembnosti.

32 Ker se dokaz, ki se zahteva s členom 147(1), drugi pododstavek, Uredbe št. 2454/93, nanaša na položaj, kakršen je bil ob prodaji, elementi, ki izhajajo iz okoliščin, ki so nastale po sklenitvi te prodaje – čeprav so lahko, odvisno od primera, podlaga za sklepanje o tem položaju – načeloma niso upoštevni. To zlasti velja za dejanski vnos zadevnega blaga na carinsko območje Unije, njegovo sprostitev v prosti promet oziroma, nasprotno, njegov ponovni izvoz v tretjo državo. Na podlagi teh elementov namreč v primerih iz te določbe ni mogoče sklepati oziroma, nasprotno, izključiti, da je bila prodaja, na katero se nanaša navedena določba, sklenjena zaradi izvoza navedenega blaga na to območje.

33 Ob upoštevanju vseh navedenih preudarkov je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 29 carinskega zakonika Skupnosti in člen 147 Uredbe št. 2454/93 razlagati tako, da kadar je bilo blago predmet dveh prodaj, preden je bilo vneseno na carinsko območje Unije, da bi bilo na tem območju bodisi dano v postopek carinskega skladiščenja bodisi sproščeno v prosti promet, ni mogoče šteti, da je bila prva prodaja sklenjena zaradi izvoza tega blaga na carinsko območje Unije, če je bilo ob tej prvi prodaji ugotovljeno le, da je bilo navedeno blago namenjeno vnosu na to območje, ne da bi še bil določen končni kraj njegovega trženja.

Stroški

34 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 (osmi senat) razsodilo:

Člen 29 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti in člen 147 Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti, kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 1762/95 z dne 19. julija 1995,

je treba razlagati tako, da

kadar je bilo blago predmet dveh prodaj, preden je bilo vneseno na carinsko območje Evropske unije, da bi bilo na tem območju bodisi dano v postopek carinskega skladiščenja bodisi sproščeno v prosti promet, ni mogoče šteti, da je bila prva prodaja sklenjena zaradi izvoza tega blaga na carinsko območje Unije, če je bilo ob tej prvi prodaji ugotovljeno le, da je bilo navedeno blago namenjeno vnosu na to območje, ne da bi še bil določen končni kraj njegovega trženja.

Podpisi