Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 15. maja 2014*

„Carinski zakonik Skupnosti — Področje uporabe členov 203 in 204(1)(a) Uredbe (EGS) št. 2913/92 — Zunanji tranzitni postopek — Nastanek carinskega dolga zaradi neizpolnitve obveznosti — Zamuda pri predložitvi blaga namembnemu uradu — Šesta direktiva o DDV — Člen 10(3) — Povezava med nastankom carinskega dolga in nastankom DDV — Pojem obdavčljivih transakcij“

V zadevi C-480/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 12. oktobra 2012, ki je prispela na Sodišče 25. oktobra 2012, v postopku

Minister van Financiën

proti

X BV,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet (poročevalec), E. Levits, M. Berger in S. Rodin, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. novembra 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za X BV A. Bal,

— za nizozemsko vlado C. S. Schillemans, C. Wissels in B. Koopman, agentke,

— za češko vlado M. Smolek in J. Vláčil, agenta,

— za grško vlado M. Tassopoulou in I. Pouli, agentki,

— za Evropsko komisijo B.-R. Killmann in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 13. februarja 2014

* Jezik postopka: nizozemščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 203 in 204 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. 648/2005 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. aprila 2005 (UL L 117, str. 13, v nadaljevanju: carinski zakonik), v povezavi s členoma 356 in 859, točka 2(c), 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. 444/2002 z dne 11. marca 2002 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 12, str. 209, v nadaljevanju: izvedbena uredba), ter člena 7 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 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004 (UL L 168, str. 35, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Minister van Financiën in družbo X BV (v nadaljevanju: X) zaradi predloga te družbe za povračilo carinskih dajatev in prometnega davka, ki sta dolgovana zaradi prekoračitve roka za predložitev zadevnega blaga.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 4 carinskega zakonika določa:

„V tem zakoniku veljajo naslednje opredelitve:

[…]

(13) ‚Carinski nadzor‘ pomeni splošne ukrepe carinskih organov za zagotovitev spoštovanja carinskih predpisov, po potrebi pa tudi drugih predpisov, ki veljajo za blago, zavezano carinskemu nadzoru.

(14) ‚Carinska kontrola‘ pomeni posebna dejanja, ki jih izvajajo carinski organi za zagotovitev pravilne uporabe carinskih predpisov in druge zakonodaje v zvezi z vstopom, izstopom, tranzitom, prenosom in končno uporabo blaga, ki se giblje med carinskim območjem Skupnosti in tretjimi državami kot tudi v zvezi s prisotnostjo blaga, ki nima statusa Skupnosti; taka dejanja lahko vključujejo pregledovanje blaga, preverjanje podatkov iz deklaracije, preverjanje obstoja in avtentičnosti elektronskih ali pisnih dokumentov, pregledovanje poslovnih knjig in drugih evidenc, pregledovanje prevoznih sredstev, pregledovanje prtljage in drugih stvari, ki jih potniki nosijo s seboj ali na sebi, ter izvajanje uradnih preiskav in drugih podobnih dejanj.

[…]“

4 Člen 37 tega zakonika določa:

„1. Blago, ki je vneseno na carinsko območje Skupnosti, je od trenutka vnosa predmet carinskega nadzora. Skladno z veljavnimi določbami je lahko predmet carinske kontrole.

2. Blago ostane pod carinskim nadzorom tako dolgo, dokler se ne določi carinski status blaga in, če gre za blago, ki ni skupnostno, brez vpliva na člen 82 (1), do trenutka zamenjave carinskega statusa ali vnosa v prosto cono ali prosto skladišče, oziroma do njegovega ponovnega izvoza ali uničenja v skladu s členom 182.“

5 Člen 50 navedenega zakonika določa:

„Do pridobitve ene od carinsko dovoljenih rab ali uporab dobi blago, predloženo carini, takoj po predložitvi status blaga v začasni hrambi. To blago se v nadaljevanju imenuje ‚blago v začasni hrambi‘.“

6 Člen 55 tega zakonika določa:

„Takoj ko je neskupnostno blago, ki se je gibalo v tranzitnem postopku, prispelo na cilj na carinskem območju Skupnosti in bilo predloženo carini skladno z veljavnimi določbami na področju tranzita, se uporabljajo določbe členov 42 do 53.“

7 Člen 91 carinskega zakonika določa:

„1. Zunanji tranzitni postopek omogoča gibanje, od enega do drugega kraja na carinskem območju Skupnosti:

(a) neskupnostnega blaga, ne da bi bilo to blago zavezano plačilu uvoznih ali drugih dajatev ali ukrepom trgovinske politike;

[…]

2. Gibanje iz odstavka 1 poteka:

(a) v okviru zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka;

[…]“

8 Člen 92 tega zakonika določa:

„1. Zunanji tranzitni postopek se konča in obveznosti imetnika so ustrezno izpolnjene, kadar je blago dano v postopek in namembni carinski urad izda zahtevane dokumente v skladu z določbami za ta postopek.

2. Carinski organi zaključijo postopek, če lahko na podlagi primerjave podatkov, s katerimi razpolaga urad za odpravo blaga, s podatki, ki jih ima na razpolago namembni urad, ugotovijo, da je bil postopek pravilno končan.“

9 Člen 96 tega zakonika določa:

„1. Glavni zavezanec je imetnik postopka v okviru zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka. Odgovoren je za:

(a) predložitev nedotaknjenega blaga namembnemu carinskemu uradu v predpisanem roku, pri čemer je dolžan spoštovati ukrepe, ki so jih carinski organi sprejeli za zagotovitev prepoznavanja;

(b) spoštovanje določb skupnostnega tranzitnega postopka.

[…]“

10 Člen 203 tega zakonika določa:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

— z nezakonito odstranitvijo blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, izpod carinskega nadzora.

2. Carinski dolg nastane v trenutku odstranitve blaga izpod carinskega nadzora.

3. Dolžniki so:

— oseba, ki je odstranila blago izpod carinskega nadzora,

— osebe, ki so bile udeležene pri odstranitvi in so vedele ali bi morale vedeti, da gre za odstranitev blaga izpod carinskega nadzora,

— osebe, ki so zadevno blago pridobile ali posedovale in so v trenutku pridobitve ali prejema tega blaga vedele ali bi morale vedeti, da gre za blago, ki je bilo odstranjeno izpod carinskega nadzora, kakor tudi

— po potrebi oseba, ki mora izpolniti obveznosti, izhajajoče iz zadrževanja blaga v začasni hrambi ali uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo dano to blago.“

11 Člen 204 carinskega zakonika določa:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

(a) z neizpolnitvijo ene od obveznosti, ki izhaja za blago, zavezano uvoznim dajatvam, iz zadrževanja v začasni hrambi ali iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo blago dano, ali

(b) z neupoštevanjem enega od pogojev za vnos blaga v ta postopek ali za odobritev znižane uvozne dajatve ali stopnje nič zaradi uporabe blaga v posebne namene,

v primerih, ki niso našteti v členu 203, razen če se dokaže, da te kršitve niso bistveno vplivale na pravilno izvajanje začasne hrambe ali zadevnega carinskega postopka.

2. Carinski dolg nastane v trenutku, ko se obveznost, neizpolnitev katere povzroči nastanek carinskega dolga, preneha izpolnjevati, ali v trenutku, ko je bilo blago dano v zadevni carinski postopek, če se naknadno ugotovi, da eden od pogojev za vnos blaga v ta postopek ali odobritev znižane uvozne dajatve ali stopnje nič zaradi uporabe blaga v posebne namene dejansko ni bil izpolnjen.

3. Dolžnik je oseba, ki mora, odvisno od primera, izpolnjevati obveznosti, ki izhajajo iz zadrževanja blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, v začasni hrambi ali iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo to blago dano, ali spoštovati pogoje za vnos blaga v ta postopek.“

12 Člen 356 izvedbene uredbe določa:

„1. Urad odhoda določi rok, v katerem je treba blago predložiti namembnemu uradu, ob upoštevanju načrta poti, veljavne prometne ali druge zakonodaje in, če je to primerno, podatkov, ki jih je sporočil glavni zavezanec.

2. Rok, ki ga določi urad odhoda, je zavezujoč za pristojne organe držav, na katerih ozemlju poteka skupna tranzitna operacija, in ga ti organi ne morejo spremeniti.

3. Če se blago predloži namembnemu uradu po izteku roka, ki ga je predpisal organ odhoda, in če je bil rok prekoračen zaradi vzrokov, ki jih je mogoče zadovoljivo razložiti namembnemu uradu in jih ni mogoče pripisati prevozniku ali glavnemu zavezancu, se šteje, da je slednji izpolnil predpisani rok.“

13 Člen 859 iste uredbe določa:

„Za napake, ki so ostale brez bistvenih posledic za pravilno izvajanje začasne hrambe ali zadevnega carinskega postopka iz člena 204(1) [carinskega] zakonika, se štejejo naslednje napake, pod pogojem, da:

— ne predstavljajo poskusa odstranitve blaga izpod carinskega nadzora,

— da ne vključujejo očitne malomarnosti udeleženega,

— da so naknadno izpolnjene vse formalnosti, potrebne za ureditev položaja blaga:

1. prekoračitev roka, v katerem mora biti za blago dodeljena ena izmed predvidenih carinsko dovoljenih rab ali uporab v okviru začasne hrambe ali zadevnega carinskega postopka, kjer bi se podaljšanje roka lahko odobrilo, če bi bil zahtevek vložen pravočasno;

2. pri blagu, danem v tranzitni postopek, neizpolnitev ene od obveznosti, ki izhajajo iz uporabe tega postopka, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) blago, dano v postopek, je bilo namembnemu uradu predloženo dejansko nespremenjeno;

(b) namembni urad je lahko zagotovil, da je bila ob koncu tranzitnega postopka za blago določena carinsko dovoljena raba ali uporaba blaga ali skladiščenje v začasnem skladišču;

(c) če rok iz člena 356 ni bil upoštevan in se ne uporablja odstavek 3 navedenega člena, blago pa je bilo vseeno predloženo namembnemu uradu v razumnem času.

[…]“

14 Člen 860 navedene uredbe določa:

„Carinski organi štejejo, da je nastal carinski dolg v skladu s členom 204(1) [carinskega] zakonika, razen če oseba, ki bi lahko bila carinski dolžnik, dokaže, da so izpolnjeni pogoji iz člena 859.“

15 Člen 865 te uredbe določa:

„Za odstranitev blaga izpod carinskega nadzora v skladu s členom 203(1) [carinskega] zakonika se šteje vložitev carinske deklaracije za to blago ali vsako drugo dejanje z enakimi pravnimi učinki, pa tudi predložitev dokumenta v potrditev pristojnim organom, če imajo ta ravnanja za posledico, da se blagu napačno prizna carinski status skupnostnega blaga.

[…]“

16 Člen 866 izvedbene uredbe določa:

„Če je ob uvozu nastal carinski dolg v skladu z določbami členov 202, 203, 204 ali 205 zakonika in so bile uvozne dajatve plačane, se zadevno blago brez poseganja v upoštevanje predpisov o prepovedih ali omejitvah, ki se po potrebi uporabljajo za zadevno blago, šteje za skupnostno blago, ne da bi bilo treba vložiti carinsko deklaracijo za sprostitev blaga v prosti promet.“

17 Člen 2 Šeste direktive je določal:

„Predmet davka na dodano vrednost [(v nadaljevanju: DDV)] je naslednje:

[…]

2. uvoz blaga.“

18 Člen 7 Šeste direktive je določal:

„1. Uvoz blaga pomeni:

(a) vnos blaga, ki ne izpolnjuje pogojev iz členov [23 ES in 24 ES] v Skupnost, ali blaga iz [Pogodbe ESPJ], ki ni v prostem prometu;

(b) vnos blaga v Skupnost s tretjega ozemlja, razen blaga iz (a);

2. Kraj uvoza blaga je država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ob vnosu v Skupnost.

3. Ne glede na odstavek 2, kadar je za blago iz odstavka 1(a) pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 16(1)(B)(a), (b), (c) in (d), postopek začasnega uvoza, s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev, ali zunanji tranzitni postopek, je kraj uvoza takega blaga v državi članici, na ozemlju katere se ti postopki končajo.

Podobno, kadar se za blago iz odstavka 1(b) ob vnosu v Skupnost začne eden od postopkov iz člena 33a(1)(b) ali (c), je kraj uvoza država članica, na ozemlju katere se ta postopek konča.“

19 Člen 10(3) Šeste direktive je določal:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago uvoženo. Če je za blago pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 7(3), obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta samo, če se za to blago ti postopki končajo.

[…]“

20 Člen 16(1) Šeste direktive je določal:

„1. Brez poseganja v druge določbe Skupnosti lahko države članice s pogojem posvetovanj iz člena 29, če transakcije niso namenjene za končno porabo in/ali potrošnjo in je znesek [DDV], obračunan ob sprostitvi za domačo porabo, enak znesku davka, ki bi bil obračunan, če bi bila vsaka taka transakcija obdavčena pri uvozu ali na ozemlju države, sprejmejo posebne ukrepe, s katerimi so oproščene plačila [DDV] vse ali nekatere od naslednjih transakcij:

A. uvoz blaga, namenjenega da se zanj začne postopek skladiščenja, razen carinskega skladiščenja;

B. dobave blaga, namenjenega, da:

(a) se predloži carini in, kadar je to ustrezno, da v začasno hrambo;

(b) se da v prosto cono ali v prosto skladišče;

(c) se da v postopek carinskega skladiščenja ali postopek aktivnega oplemenitenja;

[…]“

Nizozemsko pravo

21 Člen 1 zakona o nadomestitvi obstoječega prometnega davka s prometnim davkom po sistemu davka na dodano vrednost (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde) z dne 28. junija 1968 določa:

„Davek, imenovan ‚davek na dodano vrednost‘, se plača od:

[…]

d) uvoza blaga.“

22 Člen 18 tega zakona določa:

„1. ‚Uvoz blaga‘ pomeni:

a) da se na Nizozemsko vnese blago, ki ne ustreza pogojem iz členov 23 [ES] in 24[ES];

b) da se na Nizozemsko iz tretjih držav vnese blago, ki ni navedeno v točki (a);

c) zaključek carinskega postopka na Nizozemskem ali izhod blaga iz carinskega postopka na Nizozemskem;

[…]

2. Za namene tega člena ‚carinski postopek‘ pomeni:

a) začasno hrambo v smislu člena 50 carinskega zakonika […];

[…]

c) carinske postopke v smislu člena 4(16)(b), (c), (d), (e) in – v primeru popolne oprostitve uvoznih dajatev – v smislu člena 4(16)(f) carinskega zakonika […].

3. Uvoza pa ne pomeni vnos blaga na Nizozemsko v smislu odstavka 1(a) in (b), za katerega se uporablja carinski postopek, ali blaga, ki je dano v carinski postopek po vnosu na Nizozemsko. Prav tako se ne šteje za enakovrednega uvozu zaključek carinskega postopka na Nizozemskem, kadar temu sledi drug carinski postopek.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

23 Družba X je 26. oktobra 2005 po elektronski poti vložila prijavo, da bi se dal dizelski motor v zunanji skupnostni tranzitni postopek. Rok, do katerega bi moral biti ta motor dostavljen namembnemu uradu, je bil določen na 28. oktober 2005.

24 Navedeni motor je bil temu uradu dostavljen šele 14. novembra 2005, torej 17 dni po poteku določenega roka, in je bil dan v carinski postopek aktivnega oplemenitenja po sistemu povračila. Zadevni carinski urad je po prejemu te prijave ugotovil, da predhodni carinski postopek, in sicer zunanji skupnostni tranzitni postopek, ni bil ustrezno zaključen in je to predložitev razveljavil.

25 Pristojni inšpektor (v nadaljevanju: inšpektor) je o tem položaju obvestil družbo X in ji dal možnost predložitve dokaza, da je bil carinski postopek pravilno zaključen, česar ta družba ni mogla predložiti. Inšpektor je torej zaključil, da je bil motor v postopku v glavni stvari odstranjen izpod carinskega nadzora v smislu člena 203(1) carinskega zakonika. Na tej podlagi je od družbe X zahteval plačilo carinskih dajatev in prometnega davka.

26 Družba X je vložila tožbo pri Rechtbank te Haarlem, ki je tožbi ugodilo ter inšpektorju naložilo povračilo zneska carinskih dajatev in prometnega davka, ki sta bila plačana. Inšpektor je proti sodbi tega sodišča vložil pritožbo pri Gerechtshof te Amsterdam, ki je potrdilo odločitev Rechtbank te Haarlem.

27 Minister van Financiën je vložil zahtevo za revizijo pri Hoge Raad der Nederlanden.

28 Predložitveno sodišče sprašuje glede pravnih posledic prekoračitve roka, ki je določen v členu 356(1) izvedbene uredbe. Po mnenju tega sodišča se še posebej postavlja vprašanje, ali se mora nespoštovanje tega roka v vsakem primeru šteti za odstranitev izpod carinskega nadzora v smislu člena 203(1) carinskega zakonika, tako da je treba plačati carinske dajatve, ali pa se mora šteti, kot da gre v zadevi za nespoštovanje ene od obveznosti, ki izhajajo iz uporabe zadevnega carinskega postopka, za kar bi se bilo treba odpovedati obračunavanju teh dajatev, če bi bilo ugotovljeno, da neizpolnitev nima dejanskih posledic za pravilno delovanje tega carinskega postopka, kot je določeno v členu 204(1), zadnji del stavka, carinskega zakonika v povezavi s členom 859 izvedbene uredbe. Poleg tega to sodišče navaja, da se v primeru, da bi bilo odločeno, da je carinski dolg nastal na podlagi člena 204(1) carinskega zakonika, postavlja vprašanje, ali je poleg carinskih dajatev treba plačati tudi prometni davek.

29 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. (a) Ali je treba člena 203 in 204 carinskega zakonika v povezavi s členom 859 izvedbene uredbe k carinskemu zakoniku[,zlasti z njegovo točko 2(c)], razlagati tako, da (zgolj) prekoračitev roka za predložitev, določenega v skladu s členom 356(1) izvedbene uredbe k carinskemu zakoniku, ne povzroči nastanka carinskega dolga zaradi odstranitve izpod carinskega nadzora v smislu člena 203 carinskega zakonika, temveč nastanek carinskega dolga na podlagi člena 204 carinskega zakonika?

(b) Ali je za pritrdilni odgovor na prvo vprašanje, točka (a), potrebno, da zadevna stranka carinskim organom posreduje podatke glede razlogov za prekoračitev oziroma jim vsaj pojasni, kje je bilo blago v vmesnem obdobju po izteku roka, določenega v skladu s členom 356 izvedbenih predpisov k carinskemu zakoniku, in časom dejanske dostave namembnim carinskim organom?

2. Ali je treba Šesto direktivo, zlasti njen člen 7, razlagati tako, da je DDV dolgovan, če carinski dolg nastane izključno na podlagi člena 204 carinskega zakonika?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

30 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali predložitev blaga namembnemu uradu po poteku določenega roka povzroči nastanek carinskega dolga na podlagi člena 203 carinskega zakonika ali člena 204 tega zakonika. Obenem sprašuje, ali je za nastanek carinskega dolga na podlagi tega člena 204 treba, da zainteresirane stranke predložijo podatke o razlogih za prekoračitev roka tranzita iz člena 356(1) izvedbene uredbe ali o tem, kje je blago v zadevnem obdobju bilo.

31 Da bi odgovorili na tako preoblikovano prvo vprašanje, je treba najprej navesti, da imata člena 203 in 204 carinskega zakonika ločeni področji uporabe. Medtem ko se namreč prvonavedeni člen nanaša na dejanja, ki vodijo k odstranitvi blaga izpod carinskega nadzora, se drugonavedeni člen nanaša na neizpolnjevanje obveznosti in neupoštevanje pogojev, povezanih z različnimi carinskimi postopki, ki niso vplivali na carinski nadzor (sodba Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, točka 28).

32 Iz besedila člena 204 carinskega zakonika izhaja, da se ta določba uporablja le v primerih, ki ne sodijo v okvir člena 203 tega zakonika (sodba Hamann International, EU:C:2004:90, točka 29).

33 Iz tega sledi, da je za ugotovitev, na podlagi katerega od obeh členov nastane carinski dolg pri uvozu, treba najprej preučiti, ali zadevna dejanja pomenijo odstranitev izpod carinskega nadzora v smislu člena 203(1) carinskega zakonika. Le ob nikalnem odgovoru je mogoča uporaba določb iz člena 204 carinskega zakonika (sodba Hamann International, EU:C:2004:90, točka 30).

34 Podrobneje v zvezi s pojmom odstranitve izpod carinskega nadzora iz člena 203(1) carinskega zakonika je treba opozoriti, da je treba v skladu s sodno prakso Sodišča ta pojem razumeti kot vsako dejanje ali opustitev, ki pristojnim carinskim organom preprečuje, čeprav začasno, dostop do blaga pod carinskim nadzorom in izvajanje nadzora, predvidenega v členu 37(1) carinskega zakonika (sodbe D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, točka 47; Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, točka 55, in Hamann International, EU:C:2004:90, točka 31).

35 V zvezi s to razlago je treba ugotoviti, kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 42 in 43 sklepnih predlogov, da je – čeprav več kot dva tedna ni bilo znano, kje je blago v postopku v glavni stvari, kar lahko pomeni nemožnost dostopa do blaga, ki ni le začasna – treba v skladu s sodno prakso šteti, da je uporaba člena 203 carinskega zakonika upravičena, kadar bi izginotje blaga pomenilo tveganje vključitve v gospodarski krogotok Evropske unije (glej v tem smislu sodbi Liberexim, EU:C:2002:433, točka 56, in Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, točka 20).

36 Prisotnost neskupnostnega blaga na carinskem območju Unije namreč pomeni tveganje, da bo to blago nazadnje vključeno v gospodarski krogotok držav članic, ne da bi bilo ocarinjeno, člen 203 carinskega zakonika pa prispeva ravno k odpravi tega tveganja (glej po analogiji sodbo DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, točka 31).

37 Zadevno blago v postopku v glavni stvari pa je bilo, kot izhaja iz predložitvene odločbe, nedvomno predloženo namembnemu uradu, in sicer z zamudo 17 dni. Zato ni sporno, da to blago ni bilo vključeno v gospodarski krogotok, ne da bi bilo ocarinjeno. Iz tega sledi, kar mora preveriti predložitveno sodišče, da je izključena uporaba člena 203 carinskega zakonika za dejansko stanje v postopku v glavni stvari.

38 Zato je treba v teh okoliščinah preveriti, ali lahko dejansko stanje v postopku v glavni stvari spada v okvir člena 204(1)(a) carinskega zakonika.

39 V skladu s to določbo carinski dolg pri uvozu nastane z neizpolnitvijo ene od obveznosti, ki za blago, zavezano uvoznim dajatvam, izhaja iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo blago dano, razen če se dokaže, da te kršitve niso bistveno vplivale na pravilno izvajanje tega postopka. Vsak primer, ki ni zajet s to izjemo, spada na področje uporabe člena 204 carinskega zakonika (glej sodbo Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, točka 35).

40 Treba je spomniti, da člen 859 izvedbene uredbe v povezavi s členom 860 te uredbe uvaja ureditev, ki izčrpno določa deset kršitev v smislu člena 204(1)(a) carinskega zakonika, ki „niso bistveno vplivale na pravilno izvajanje začasne hrambe ali zadevnega carinskega postopka“.

41 Prav tako je treba poudariti, da člen 859, točka 2(c), izvedbene uredbe izrecno določa, da se, kadar rok, ki je določen v skladu s členom 356 te uredbe, ni bil spoštovan in zamude pri predložitvi blaga ni mogoče upravičiti v skladu z odstavkom 3 zadnjenavedenega člena, šteje, da prekoračitev roka nima bistvenega vpliva na pravilno izvajanje začasne hrambe ali zadevnega carinskega postopka, če je bilo blago kljub temu v razumnem roku predloženo namembnemu uradu. V zvezi s tem mora predložitveno sodišče preveriti utemeljitve, predložene v okviru členov 356(3) in 859, točka 2(c), izvedbene uredbe.

42 Poleg tega, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 46 sklepnih predlogov, ker je prekoračitev roka za predložitev izrecno določena v členu 859 izvedbene uredbe, ki se uporablja le za primere iz člena 204 carinskega zakonika, bi bila ta določba brezpredmetna, če bi prekoračitev tega roka morala spadati v okvir pojma „odstranitev“ iz člena 203 tega zakonika.

43 Kar zadeva vprašanje, ali morajo za nastanek carinskega dolga na podlagi tega člena 204 zainteresirane stranke predložiti podatke o razlogih za prekoračitev roka za tranzit iz člena 356(1) izvedbene uredbe ali o kraju, kjer je blago bilo v zadevnem obdobju, je treba ugotoviti, da člen 356(3) izvedbene uredbe določa, da se, če se blago predloži namembnemu uradu po izteku roka, ki ga je predpisal urad odhoda, in če je bil rok prekoračen zaradi vzrokov, ki jih je mogoče zadovoljivo razložiti namembnemu uradu in jih ni mogoče pripisati prevozniku ali glavnemu zavezancu, šteje, da je slednji izpolnil predpisani rok.

44 Tako je namen podatkov, ki jih morajo zainteresirane stranke predložiti o vzrokih za prekoračitev tega roka ali o kraju, kjer je zadevno blago bilo v tem obdobju, preprečiti nastanek carinskega dolga na podlagi člena 204 carinskega zakonika in nikakor niso namenjeni izvajanju tega člena.

45 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 203 in 204 carinskega zakonika v povezavi s členom 859, točka 2(c), izvedbene uredbe razlagati tako, da zgolj prekoračitev roka za predložitev, ki je določen v skladu s členom 356(1) izvedbene uredbe, ne vodi k nastanku carinskega dolga zaradi odstranitve zadevnega blaga izpod carinskega nadzora v smislu člena 203 carinskega zakonika, pač pa k nastanku carinskega dolga na podlagi člena 204 tega zakonika, in da za nastanek carinskega dolga na podlagi tega člena 204 ni potrebno, da bi zainteresirane stranke carinskim organom predložile podatke o vzrokih za prekoračitev roka, določenega v skladu s členom 356 izvedbene uredbe, ali o kraju, kjer je zadevno blago bilo v času med potekom roka in dejansko predložitvijo tega blaga namembnemu carinskemu uradu.

Drugo vprašanje

46 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 7 Šeste direktive razlagati tako, da je DDV dolgovan, če carinski dolg nastane izključno na podlagi člena 204 carinskega zakonika.

47 Najprej je treba opozoriti, da sta predmet DDV v skladu s členom 2 Šeste direktive uvoz blaga in dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.

48 Najprej je treba preveriti, ali je bilo blago, kot je to v postopku v glavni stvari, predmet uvoza v smislu člena 2, točka 2, Šeste direktive (sodba Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, točka 41).

49 V skladu s členom 7(1)(a) Šeste direktive „uvoz blaga“ pomeni vnos blaga, ki ne izpolnjuje pogojev iz členov 23 ES in 24 ES, v Skupnost.

50 Poleg tega člen 7(3) Šeste direktive določa, da je kraj uvoza blaga, kadar je zanj pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 16(1)(B)(a), (b), (c) in (d) te direktive ali zunanji tranzitni postopek, v državi članici, na ozemlju katere se ti postopki končajo.

51 Iz člena 866 izvedbene uredbe tudi izhaja, da se, če je ob uvozu nastal carinski dolg med drugim v skladu z določbama členov 203 ali 204 carinskega zakonika in so bile uvozne dajatve plačane, zadevno blago šteje za skupnostno blago, ne da bi bilo treba vložiti carinsko deklaracijo za sprostitev blaga v prosti promet.

52 V obravnavanem primeru mora zato predložitveno sodišče ob upoštevanju ugotovitev iz točke 45 te sodbe preveriti, ali je blago v postopku v glavni stvari izšlo iz zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka, in po potrebi upoštevati nastanek carinskega dolga na podlagi členov 203 ali 204 carinskega zakonika.

53 V primeru, da bi to sodišče ugotovilo, da za to blago ni nastal nikakršen carinski dolg na podlagi zgoraj navedenih določb, bi bilo treba šteti, da je bilo to blago od vstopa v Unijo dano v postopke iz členov 7(3) in 16(1)(B)(a) Šeste direktive. Zato v tem primeru DDV ne bi bil dolgovan.

54 Vendar pa bi bilo v primeru, da bi to blago na dan ponovnega izvoza zaradi nastanka carinskega dolga že izšlo iz teh postopkov, kar mora preveriti predložitveno sodišče, treba šteti, da je to blago predmet „uvoza“ v smislu člena 2(2) Šeste direktive.

55 Glede na navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 7(3), prvi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da je DDV dolgovan, kadar je zadevno blago izšlo iz carinskih postopkov, ki so določeni v tem členu, čeprav je carinski dolg nastal izključno na podlagi člena 204 carinskega zakonika.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Člena 203 in 204 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti, kakor je bila spremenjena z Uredbo (ES) št. 648/2005 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. aprila 2005, v povezavi s členom 859, točka 2(c), 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. 444/2002 z dne 11. marca 2002, je treba razlagati tako, da zgolj prekoračitev roka za predložitev, ki je določen v skladu s členom 356(1) Uredbe št. 2454/93, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 444/2002, ne vodi k nastanku carinskega dolga zaradi odstranitve zadevnega blaga izpod carinskega nadzora v smislu člena 203 Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 648/2005, pač pa k nastanku carinskega dolga na podlagi člena 204 te uredbe, in da za nastanek carinskega dolga na podlagi tega člena 204 ni potrebno, da bi zainteresirane stranke carinskim organom predložile podatke o vzrokih za prekoračitev roka, določenega**

v skladu s členom 356 Uredbe št. 2454/93, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 444/2002, ali o kraju, kjer je blago bilo v času med potekom tega roka in dejansko predložitvijo tega blaga namembnemu carinskemu uradu.

2. **Člen 7(3), prvi pododstavek, 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, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004, je treba razlagati tako, da je davek na dodano vrednost dolgovan, kadar je zadevno blago izšlo iz carinskih postopkov, ki so določeni v tem členu, čeprav je carinski dolg nastal izključno na podlagi člena 204 Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 648/2005.**

Podpisi