Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA,
predstavljeni 12. januarja 2016 [1]

Združeni zadevi C-226/14 in C-228/14

Eurogate Distribution GmbH
proti
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
in
DHL Hub Leipzig GmbH
proti
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

(Predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ju je vložilo Finanzgericht Hamburg (Nemčija))

„Carinski zakonik skupnosti — Carinsko skladiščenje — Zunanji tranzitni postopek — Nastanek carinskega dolga zaradi neizpolnitve obveznosti — Nepravočasen vpis v evidenco — Nepravočasna predložitev blaga pristojnemu carinskemu organu — Šesta direktiva — Direktiva o DDV — Obveznost obračuna DDV — Povezava med carinskim dolgom in dolgom DDV“

1. Nemško sodišče v zvezi s kršitvijo formalnih obveznosti, ki morajo biti v zvezi z blagom izpolnjene v postopku odložitve plačila uvoznih dajatev, Sodišče sprašuje, ali je poleg carinskega dolga, ki iz tega razloga nastane v skladu s členom 204 Carinskega zakonika Skupnosti, [2] treba odmeriti tudi davek na dodano vrednost (DDV). Če je tako, se postavlja vprašanje, ali je zavezanec za plačilo DDV prav oseba, ki je kršila carinske formalnosti, čeprav gre za imetnika carinskega skladišča, ki ni mogel razpolagati z zadevnim blagom.

2. Ti zadevi Sodišču ponujata priložnost, da natančneje pojasni sodno prakso iz sodbe X, [3] v kateri je razlagalo člen 7 Šeste direktive [4] in ugotovilo, da je DDV dolgovan vedno, kadar so bili za blago končani carinski postopki, določeni v tem členu, čeprav je carinski dolg nastal izključno na podlagi člena 204 CZS.

1 — Jezik izvirnika: španščina.

2 — Uredba Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (v nadaljevanju: CZS) (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 2, zvezek 4, str. 307), kakor je bila spremenjena z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 648/2005 z dne 13. aprila 2005 (UL L 117, str. 13).

3 — Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977, Šesta direktiva 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).

3. Vprašanj za predhodno odločanje, postavljenih v obeh zadevah, se je mogoče lotiti na dva načina. Prvi bi bil omejen na to, da se brez večjega niansiranja dobesedno ponovijo ugotovitve Sodišča iz sodbe X.[5] Pri drugem pa bi bila analiza postavljenih vprašanj niansirana in opravljena neformalistično ter ob upoštevanju funkcije in značaja DDV kot davka z enotnimi značilnostmi, s katerim je obdavčena dodana vrednost, ki nastane v vsaki fazi procesa proizvodnje ali distribucije blaga in storitev.

4. Na podlagi pozornega branja sodbe z dne 15. maja 2014 ugotavljam, da simultanost DDV in carinskega dolga, ki nastane zaradi neizpolnitve določenih pogojev, pravzaprav ni tako samodejna, kot bi se lahko sklepalo na podlagi besedila izreka sodbe X;[6] prej nasprotno: iz njene obrazložitve in zlasti same narave DDV je mogoče izpeljati, da nastanek carinskega dolga ne pomeni nujno, da je dolgovan DDV pri uvozu.

I – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

1. Carinski zakonik Skupnosti

5. Člen 4 CZS določa:

„V tem zakoniku veljajo naslednje opredelitve:

[…]

7) ‚Skupnostno blago‘ pomeni blago, ki je:

— v celoti pridobljeno na carinskem območju Skupnosti pod pogoji iz člena 23 in ne vključujoč blaga, uvoženega iz držav ali območij, ki niso sestavni del carinskega območja Skupnosti. Za blago, pridobljeno iz blaga, danega v odložni postopek, se ne šteje, da ima skupnostni status v primerih posebnega gospodarskega pomena v skladu s postopkom odbora,

— uvoženo iz držav ali ozemelj, ki niso del carinskega območja Skupnosti, in je sproščeno v prosti promet

— pridobljeno ali proizvedeno na carinskem območju Skupnosti bodisi izključno iz blaga, navedenega v drugi alinei, bodisi iz blaga, navedenega v prvi in drugi alinei.

[…]“

6. Člen 37 CZS 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.

5 — Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329.

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.“

7. V skladu s členom 50 CZS „[d]o 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‘.“

8. Člen 79 CZS določa:

„S sprostitvijo blaga v prosti promet pridobi neskupnostno blago, carinski status skupnostnega blaga.

[…]“

9. V skladu s členom 89(1) CZS se „[o]dložni postopek z ekonomskim učinkom […] zaključi, kadar je dodeljena nova carinsko dovoljena raba ali uporaba za blago, dano v ta postopek, ali za pridobljene ali predelane proizvode, dane v ta postopek.“

10. V členu 91 CZS je določeno:

„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; ali

[…]“.

11. Člen 92 CZS 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.“

12. Člen 96 CZS 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.

2. Ne glede na obveznosti glavnega zavezanca iz odstavka 1, je tudi prevoznik ali prejemnik, ki blago sprejme in ve, da je v skupnostnem tranzitu, odgovoren za predložitev nedotaknjenega blaga namembnemu carinskemu uradu v predpisanem roku, pri čemer je dolžan spoštovati ukrepe, ki so jih carinski organi sprejeli za zagotovitev prepoznavanja."

13. V skladu s členom 98(1) CZS „[p]ostopek carinskega skladiščenja omogoča skladiščenje v carinskem skladišču za: (a) neskupnostno blago, ne da bi bilo to blago zavezano plačilu uvoznih dajatev ali ukrepom trgovinske politike […]".

14. Na podlagi člena 105 CZS „[o]seba, ki jo določijo carinski organi, vodi evidenco o vsem blagu, danem v postopek carinskega skladiščenja, in to v obliki, ki jo ti organi potrdijo. Evidenca blaga ni potrebna, kadar javno skladišče upravljajo carinski organi. […]"

15. Člen 204 CZS 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."

2. Uredba (EGS) št. 2454/93 [7]

16. 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.

[…]"

17. Člen 512(3) izvedbene uredbe določa, da se „[p]renos do urada izstopa zaradi ponovnega izvoza […] lahko opravi v okviru postopka. V tem primeru se postopek ne zaključi, dokler blago ali izdelki, prijavljeni za ponovni izvoz, dejansko ne zapustijo carinskega območja Skupnosti".

7 — Uredba Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti (v nadaljevanju: Izvedbena uredba) (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 2, zvezek 6, str. 3), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (EGS) št. 402/2006 z dne 8. marca 2006 (UL L 70, str. 35).

18. V skladu s členom 529(1) izvedbene uredbe mora biti „[i]z evidenc blaga […] v vsakem trenutku razvidno trenutno stanje zalog blaga, ki je še v postopku carinskega skladiščenja. Imetnik skladišča mora nadzornemu uradu v rokih, ki jih določijo carinski organi, predložiti izpisek stanja zalog“.

19. V skladu s členom 530(3) navedene uredbe se „[v]pis v evidence blaga glede zaključka postopka […] opravi najpozneje takrat, ko blago zapusti carinsko skladišče ali imetnikove skladiščne prostore“.

20. Člen 860 te uredbe določa, da „[c]arinski organi štejejo, da je nastal carinski dolg v skladu s členom 204(1) [CZS], razen če oseba, ki bi lahko bila carinski dolžnik, dokaže, da so izpolnjeni pogoji iz člena 859“.

21. V členu 866 izvedbene uredbe je določeno: „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“.

3. Šesta direktiva

22. V skladu s členom 2 Šeste direktive je „[p]redmet davka na dodano vrednost […]: 2. uvoz blaga“.

23. Člen 7 Šeste direktive določa:

„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.“

24. V skladu s členom 10(3) Šeste direktive „[o]bdavčljivi 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. […]“

25. Člen 17 Šeste direktive določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

b) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za uvoženo blago;

[…]“.

26. Člen 21(4) Šeste direktive določa: „[DDV] so dolžni plačati: […] pri uvozu: oseba ali osebe, ki jih države članice, v katere se blago uvozi, določijo ali sprejmejo kot osebe za plačilo“.

4. Direktiva o DDV [8]

27. Člen 2(1) Direktive o DDV določa, da so „[p]redmet DDV […] naslednje transakcije: […] (d) uvoz blaga.“

28. Na podlagi člena 9(1) Direktive o DDV je „‚davčni zavezanec‘ […] vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. […]“

29. Člen 30 Direktive o DDV določa:

„Za ‚uvoz blaga‘ se šteje vnos blaga v Skupnost, ki ni v prostem prometu v smislu člena 24 Pogodbe.

Poleg transakcije iz prvega odstavka se za uvoz blaga šteje vnos blaga, ki je v prostem prometu, s tretjega ozemlja, ki je del carinskega območja Skupnosti, v Skupnost.“

30. V skladu s členom 60 Direktive o DDV je „[k]raj uvoza blaga […] država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ko se vnese v Skupnost“.

31. Člen 61 Direktive o DDV določa:

„Z odstopanjem od člena 60, kadar je za blago, ki ni v prostem prometu, pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov ali transakcij iz člena 156 ali 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 ali transakcije končajo.

Podobno, kadar se za blago, ki je v prostem prometu, ob vnosu v Skupnost začne eden od postopkov ali transakcij iz členov 276 in 277, je kraj uvoza država članica, na ozemlju katere se ti postopki ali transakcije končajo.“

32. Člen 70 Direktive o DDV določa, da „[o]bdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago uvoženo“.

33. Člen 71(1) Direktive o DDV določa, da „[č]e je za blago pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov ali transakcij iz členov 156, 276 in 277 ali postopek začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev ali zunanji tranzitni postopek, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta šele v trenutku, ko se za to blago ti postopki ali transakcije končajo. […]“

8 — Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

34. V členu 143, prvi odstavek, (d) Direktive o DDV je določeno: „Države članice oprostijo […] uvoz blaga, poslanega ali odpeljanega s tretjega ozemlja ali tretje države v državo članico, ki ni država, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če je dobava takega blaga, ki jo opravi uvoznik, določen ali priznan za osebo, dolžno plačati davek v skladu s členom 201, oproščena v skladu s členom 138“.

35. V skladu s členom 167 Direktive o DDV „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

36. Člen 168 Direktive o DDV določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago[, ki mu ga je ali mu ga bo dobavil,] ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]

e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

37. V skladu s členom 178 Direktive o DDV mora „[z]a uveljavljanje pravice do odbitka […] davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje: […] (e) za odbitke v skladu s členom 168(e) v zvezi z uvozom blaga imeti uvozni dokument, na katerem je naveden kot prejemnik ali uvoznik in na katerem je naveden znesek dolgovanega DDV oziroma omogoča izračun tega zneska dolgovanega DDV […]“.

38. Skladno s členom 201 Direktive o DDV je „[p]ri uvozu […] DDV dolžna plačati oseba ali osebe, ki jih država članica uvoza določi ali prizna kot osebe, ki so dolžne plačati davek“.

B – *Nacionalno pravo*

39. Člen 1 zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz; v nadaljevanju: UStG) v različici, ki se uporabi za dejansko stanje v obravnavanem primeru,[9] določa:

„(1) Predmet davka so te transakcije:

1. dobave ali druge storitve, ki jih na ozemlju države podjetje v okviru svoje dejavnosti opravi za plačilo;

[…]

4. uvoz blaga v Nemčijo […] (prometni davek pri uvozu);

[…]“.

40. Člen 15(1) UStG določa:

„Podjetnik lahko odbije te zneske vstopnega davka:

1. zakonsko dolgovani davek za dobave in druge storitve, ki jih drug podjetnik opravi za njegovo podjetje;

9 — BGBl. 2005 I, str. 386.

2. prometni davek pri uvozu, ki nastane za blago, ki so za njegovo podjetje uvoženi v skladu s členom 1(1), točka 4;

[…]“.

41. Člen 21 UStG določa:

„(1) Prometni davek pri uvozu je davek na potrošnjo v smislu splošnega davčnega zakonika (Abgabenordnung).

(2) Za prometni davek pri uvozu se po analogiji uporabijo carinska pravila; izvzeta so pravila o aktivnem oplemenitenju v sistemu povračil in pasivnem oplemenitenju.

[…]“

II – **Dejstva in postavljena vprašanja**

A – *Zadeva C-226/14*

42. Kot je v svojem sklepu navedlo predložitveno sodišče, je družba Eurogate Distribution GmbH (v nadaljevanju: Eurogate), tožeča stranka v postopku v glavni stvari, od svojih strank v svoje carinsko skladišče prevzela blago, ki je bilo v tranzitu, in ga pripravila za odpravljanje v različne vzhodnoevropske države. Čas skladiščenja je v povprečju znašal več kot šest tednov. Blago so nato iz skladišča družbe Eurogate prevzela prevozna podjetja s sedežem v namembnih državah.

43. Pri carinskem nadzoru za obdobje od 1. julija do 31. decembra 2006 je bilo ugotovljeno, da so bile odstranitve blaga iz carinskega skladišča v carinskopravno predpisane evidence nekajkrat vpisane z zamudo (do 126 dni po odstranitvi).

44. V odločbi o odmeri uvoznih dajatev z dne 1. julija 2008 je Hauptzollamt Hamburg-Stadt določil davek tako iz naslova carinskega dolga kot DDV pri uvozu. Družba Eurogate je zoper to odločbo o odmeri v okviru upravnega postopka vložila pritožbo, ki pa je bila zavrnjena. Zoper zavrnilno odločbo je pri Finanzgericht Hamburg vložila tožbo.

45. V zvezi s carinskim dolgom je Finanzgericht Hamburg Sodišču že postavilo vprašanje za predhodno odločanje, ki je bilo rešeno s sodbo Eurogate.[10] V točki 35 te sodbe je Sodišče ugotovilo, da „je treba člen 204(1)(a) [CZS] razlagati tako, da v zvezi z neskupnostnim blagom neizpolnitev obveznosti vpisa odstranitve blaga iz carinskega skladišča v za to namenjene evidence, in to najpozneje ob tej odstranitvi, povzroči nastanek carinskega dolga za navedeno blago, čeprav je bilo ponovno izvoženo“.

46. Družba Eurogate dalje izpodbija odločbo o odmeri – zdaj v delu, ki se nanaša na DDV pri uvozu – in predlaga, naj se odločba o odmeri, kar zadeva ta davek, razveljavi.

10 — Zadeva C-28/11, EU:C:2012:533.

47. V tem okviru je Finanzgericht Hamburg predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je v nasprotju z določbami Direktive 77/388/EGS pobrati prometni davek pri uvozu za blago, ki je bilo ponovno izvoženo kot neskupnostno blago, za katero pa je zaradi neizpolnitve obveznosti v skladu s členom 204 [CZS] – v obravnavanem primeru: nepravočasna izpolnitev obveznosti vpisa odstranitve blaga iz carinskega skladišča v za to namenjene evidence, in to najpozneje ob tej odstranitvi – nastal carinski dolg?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen:

Ali določbe Direktive 77/388/EGS zahtevajo, da se v takih primerih za blago pobere prometni davek pri uvozu, ali imajo države članice glede tega polje proste presoje?

in

3. Ali je imetnik carinskega skladišča, ki v svojem skladišču blago iz tretje države skladišči na podlagi pogodbe o opravljanju storitev, ne da bi lahko s tem blagom razpolagal, dolžnik za plačilo DDV pri uvozu, ki je nastal zaradi njegove neizpolnitve obveznosti v skladu s členom 10(3), drugi pododstavek, Direktive 77/388/EGS v povezavi s členom 204(1) [CZS], tudi če se blago ne uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij v smislu člena 17(2)(a) Direktive 77/388/EGS?“

B – *Zadeva C-228/14*

48. V zvezi z blagom, ki naj bi bilo v določenem roku (do 12. januarja 2011) prek carinskega urada na letališču Hannover ali letališču Leipzig prepeljano v Macao, je bil 5. januarja 2011 začet zunanji tranzitni postopek T 1. Družba DHL Hub Leipzig GmbH (v nadaljevanju: DHL), ki je bila prevoznik v smislu člena 96(2) CZS, blaga pred njegovo odpravo v Macao ni predložila carinskemu uradu na letališču Leipzig.

49. Carinskega postopka v skladu s členom 366(2) izvedbene uredbe ni bilo mogoče zaključiti, ker niso bili predloženi potrebni dokumenti.

50. Hauptzollamt Braunschweig je 8. avgusta 2011 družbi DHL v skladu s členom 204(1)(a) CZS izdal odločbo o odmeri DDV pri uvozu. Znesek odmerjenega DDV je znašal 6.002,01 EUR. Družba DHL je 29. februarja 2012 v skladu s členom 236 CZS zahtevala povračilo DDV, plačanega na podlagi te odločbe o odmeri.

51. Hauptzollamt Braunschweig je z odločbo z dne 28. marca 2012 zavrnil zahtevo za povračilo. Družba DHL je zoper to odločbo v okviru upravnega postopka vložila pritožbo in po tem, ko je bila ta zavrnjena, pri Finanzgericht Hamburg vložila tožbo, s katero je zahtevala razglasitev ničnosti odločbe Hauptzollamt in povračilo uvoznega DDV.

52. Finanzgericht Hamburg je v tem okvirju postavil to vprašanje:

„Ali je treba šteti, da DDV pri uvozu za blago, ki je bilo ponovno izvoženo kot neskupnostno blago pod carinskim nadzorom, za katero pa je zaradi neizpolnitve obveznosti v skladu s členom 204 [CZS] – v obravnavanem primeru: opustitev pravočasnega zaključka zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka s predložitvijo blaga pristojnemu carinskemu uradu pred prenosom v tretjo državo – nastal carinski dolg, ni zakonsko dolgovan v smislu člena 236(1) [CZS] v povezavi z določbami Direktive 2006/112/ES, vsekakor pa takrat, ko je kot dolžnik terjan tisti, ki je bil odgovoren za neizpolnjeno obveznost, vendar ni bil upravičen do razpolaganja s tem blagom?“

III – **Postopek pred Sodiščem**

53. Predlog za sprejetje predhodne odločbe v zadevi C-226/14 je bil v sodnem tajništvu Sodišča vpisan 8. maja 2014. Predlog v zadevi C-228/14 pa je bil vpisan 12. maja 2014.

54. S sklepom predsednika Sodišča z dne 14. oktobra 2014 sta bili zadevi združeni za pisni in ustni postopek ter za odločitev o njima v eni sodbi.

55. Pisnega postopka so se udeležili Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, družba Eurogate, grška vlada in Komisija.

56. Finanzgericht Hamburg je bil 5. junija 2014 pozvan, naj potrdi, ali glede na sodbo Sodišča v zadevi X[11] še pričakuje odgovor na svoja predloga za sprejetje predhodne odločbe. Predložitveno sodišče je z dopisom, vpisanim 3. oktobra 2014, sporočilo, da vztraja pri postavljenih vprašanjih. Konkretno je prosilo, naj Sodišče v okviru odgovora na prvo vprašanje „pojasni, ali je v vseh primerih, v katerih na podlagi člena 204 [CZS] nastane carinski dolg, prav tako in ne glede na to, da je blago neprekinjeno v odložnem postopku iz člena 16(1)(B)(b) Šeste direktive ali v zunanjem tranzitnem postopku, v skladu s določbami Direktive 77/388/EGS dolgovan tudi [DDV], ali pa se [DDV] za uvoz blaga, ki je kot neskupnostno blago v postopku carinskega skladiščenja in ki se pozneje na podlagi ustrezne carinske deklaracije ponovno izvozi, za katero pa je medtem nastal carinski dolg v skladu s členom 204(1) [CZS] – ki je bil sicer ugotovljen šele po ponovnem izvozu – ker je imetnik carinskega skladišča svojo obveznost, da iznos blaga iz carinskega skladišča v evidenco vpiše najkasneje ob tem iznosu, izpolnil z nekajdnevno zamudo, ne pobere“.

57. Sodišče je s sklepom z dne 1. oktobra 2015 stranke pozvalo, naj svoje trditve na obravnavi osredotočijo na drugo in tretje vprašanje iz zadeve C-226/14 in na vprašanje, postavljeno v zadevi C-228/14. Stranke so bile prav tako pozvane, naj zavzamejo stališče glede tega, ali je mogoče šteti, da je bil DDV pri uvozu plačan ob ponovnem izvozu blaga.

58. Obravnave 11. novembra 2015 so se udeležili Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, družba Eurogate in Komisija.

IV – **Trditve**

59. Družba Eurogate v zvezi s prvim vprašanjem, postavljenim v okviru zadeve C-226/14, meni, da je odmera DDV pri uvozu v nasprotju s Šesto direktivo, če carinski dolg nastane na podlagi člena 204(1)(a) CZS, saj v takem primeru ne pride do uvoza v smislu Šeste direktive.

60. Družba Eurogate v zvezi z drugim in tretjim vprašanjem iz zadeve C-226/14 trdi, da države članice nimajo polja proste presoje za opredelitev pojma „uvoz“ v smislu Šeste direktive. Meni, da imajo v skladu s členom 21 Šeste direktive določeno polje proste presoje pri opredelitvi, kdo se šteje za dolžnika DDV, ker sta v zvezi s tem mogoči dve alternativni razlagi, in sicer a) da se za „uvoznika“ šteje, kdor vnese neskupnostno blago, torej kdor v zvezi s takim blagom opravi carinsko deklaracijo ali stori carinsko nepravilnost; ali b) da se za „uvoznika“ šteje le, kdor lahko ob uvozu z blagom razpolaga kot lastnik. V prvem primeru bi moral imeti uvoznik pravico do odbitka dolgovanega DDV, do česar v primeru družbe Eurogate ni prišlo. Iz tega je po mnenju te družbe razvidno, da je uporabljeno nacionalno pravo nezdružljivo s pravom Unije.

11 — Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329.

61. V zvezi z vprašanjem, postavljenim v zadevi C-228/14, družba Eurogate meni, da obveznost plačila DDV ne nastane, če je bilo neskupnostno blago – kot v navedeni zadevi – v tranzitnem postopku ponovno izvoženo pod carinskim nadzorom. Družba Eurogate trdi, da so njeni argumenti v zvezi s pojmom „uvoznika“ v smislu Šeste direktive upoštevni tudi za Direktivo o DDV.

62. Hauptzollamt Hamburg-Stadt in Hauptzollamt Braunschweig trdita, da na podlagi neizpolnitve carinskih obveznosti poleg carinskega dolga nastane tudi obveznost plačila DDV. Menita, da je treba neizpolnitev obveznosti vpisa v evidenco blaga v postopku carinskega skladiščenja izenačiti z odstranitvijo izpod carinskega nadzora. V obeh primerih carinski organi ostanejo brez možnosti, da nadzorujejo gibanje blaga in s tem zagotavljajo spoštovanje pogojev sistema predplačila izvoznih nadomestil.

63. Hauptzollamt Hamburg-Stadt meni, da enako kot obveznost plačila carinskih dajatev nastane zaradi neizpolnitve pogojev, katerim mora biti zadoščeno, da je subjekt lahko upravičen do ugodnosti uporabe postopka carinskega skladiščenja (in katerih neizpolnitev zato upravičuje naložitev carinskih dajatev), tako tudi v zvezi z DDV ni mogoče zahtevati te ugodnosti, če pride do neizpolnitve obveznosti, ki mora biti izpolnjena v okviru postopka carinskega skladiščenja, zaradi katere je ogrožen nadzor, ki ga izvajajo carinski organi.

64. Grška vlada je v zvezi s prvim vprašanjem iz zadeve C-226/14 navedla – izhajajoč iz skupne razlage predpisov Unije o DDV in carinskem postopku – da je nastanek obveznost plačila DDV v primeru, kakršen je obravnavani, v skladu s Šesto direktivo.

65. V zvezi z drugim vprašanjem je grška vlada menila, da je uporaba določb Direktive o DDV v zvezi z uvozom blaga in obveznostjo obračuna davka pri uvozu kogentna. Zaradi nepravilnosti v evidenci carinski dolg nastane, ne da bi v zvezi s tem organi morali opraviti kakršno koli presojo glede na posebne okoliščine primera. Zato je posledica carinskega dolga, ki nastane na podlagi okoliščin spora v glavni stvari, tudi davčna obveznost, pri čemer je plačilo DDV mogoče zahtevati od dolžnika davka in nosilca obveznosti (depozitarja).

66. Grška vlada v zvezi s tretjim vprašanjem trdi, da lahko države članice same določijo dolžnika davka pri uvozu, pri čemer se po njenem mnenju lahko šteje, da je dolžnik davka tudi subjekt, ki je nosilec carinskega dolga, nastalega v skladu s CZS, in ne le subjekt, ki je blago uvozil.

67. V zvezi z vprašanjem iz zadeve C-228/14 grška vlada trdi, da je treba zlasti ugotoviti, ali neizpolnitve ne pomenijo odstranitve blaga izpod carinskega nadzora zaradi goljufivega ravnanja ali malomarnosti zavezanca in ali so bile upoštevne formalnosti izpolnjene naknadno. Ker je iz okoliščin primera razvidno, da zahteve iz člena 859(2)(a) in (c) izvedbene uredbe niso bile izpolnjene, je treba po mnenju grške vlade preveriti, ali je namembni carinski urad mogel zagotoviti, da je blago po izteku tranzitnega postopka pridobilo carinsko dovoljeno rabo ali uporabo. Zato glede na določbe Direktive o DDV v zvezi z nastankom obveznosti obračuna davka in sodbo Sodišča v zadevi X[12] v primeru nastanka carinskega dolga v skladu s členom 204 CZS pride tudi do obdavčljivega dogodka za DDV, ki je dolgovan takoj. DDV dolgujejo subjekti, ki bi morali izpolniti obveznosti, ki izhajajo iz carinskega tranzitnega postopka, torej glavni zavezanec v okviru tranzitnega postopka (člen 96(1) CZS) in prevoznik (člen 96(2) CZS), čeprav DDV ne more odbiti.

68. Komisija trdi, da je treba glede na razlike med carinami in DDV pri uvozu na prvo vprašanje iz zadeve C-226/14 odgovoriti pritrdilno. Meni, da je Sodišče na podlagi teh razlik ugotovilo, da je treba nastanek obveznosti obračuna DDV in nastanek carinskega dolga vselej preučevati ločeno, saj lahko pride do tega, da je DDV dolgovan ob neobstoju kakršnega koli carinskega dolga in vice versa.

12 — Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329.

69. Komisija opozarja, da je pogoj, določen v členu 2, točka 2, Šeste direktive, uvoz blaga. Ker blago v postopku začasnega uvoza ali odložnem postopku ni uvoženo blago, je DDV pri uvozu dolgovan le, če se je za blago ta postopek končal. V obravnavani zadevi je bilo blago ob dejanski zapustitvi carinskega območja v postopku carinskega skladiščenja, zaradi česar je bilo vselej v „odložnem postopku“. Ni torej prišlo do uvoza in zato tudi ni bilo podlage za odmero DDV pri uvozu.

70. Komisija dalje trdi, da na podlagi dejstva, da je zaradi neizpolnitve, za katero je odgovoren imetnik skladišča, v skladu s členom 204(1)(a) CZS nastal carinski dolg, ni mogoče sklepati, da je bilo blago uvoženo, saj drugače kot pri dolgovih, ki nastanejo na podlagi členov 202 in 203 CZS, za dolg, ki nastane v skladu s členom 204 CZS, ni treba, da je bilo blago vneseno v gospodarski krogotok Unije. Prav tako zgolj na podlagi napotila v nacionalnem pravu na carinske predpise Unije – kakor je podano v členu 21 UStG – ni mogoče razširiti pojma uvoza.

71. Komisija zato meni, da na drugo in tretje vprašanje iz zadeve C-226/14 ni treba odgovoriti. Če bi Sodišče menilo drugače, pa navaja le, da bi bilo treba na drugo vprašanje odgovoriti v smislu, da imajo države članice obveznost pobrati davek pri uvozu, ne da bi v zvezi s tem imele polje proste presoje. Na tretje vprašanje pa bi bilo po mnenju Komisije treba odgovoriti tako, da lahko države članice v skladu s členom 21(4) Šeste direktive same določijo dolžnika DDV pri uvozu, če pri tem spoštujejo načela skupnega sistema DDV.

72. Glede zadeve C-228/14 pa Komisija meni, da se je v zvezi z njo na splošno mogoče sklicevati na preudarke, ki jih je podala v zvezi s prvim vprašanjem iz zadeve C-226/14.

V – **Presoja**

A – *Zadeve C-226/14*

1. Prvo vprašanje za predhodno odločanje

73. Finanzgericht Hamburg je v zgodnejši fazi nacionalnega postopka, v okviru katerega je bila pozneje začeta zadeva C-226/14, postavilo vprašanje za predhodno odločanje,[13] na katerega je Sodišče odgovorilo tako, da je ugotovilo, da je člen 204(1)(a) CZS „treba razlagati tako, da v zvezi z neskupnostnim blagom neizpolnitev obveznosti vpisa odstranitve blaga iz carinskega skladišča v za to namenjene evidence, in to najpozneje ob tej odstranitvi, povzroči nastanek carinskega dolga za navedeno blago, čeprav je bilo ponovno izvoženo“.[14]

74. Finanzgericht Hamburg želi po tej razjasnitvi zdaj izvedeti, ali „vsak nastanek carinskega dolga pri uvozu samodejno povzroči nastanek obveznosti obračuna DDV pri uvozu“.[15]

13 — Postopek, ki je podlaga za prvo zadevo Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533).

14 — Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533, točka 35 in izrek).

15 — Predložitveni sklep v zadevi C-226/14 (II. 3. b) (1) (b)).

75. Kot je v sklepnih predlogih, predstavljenih v (prvi) zadevi Eurogate, opozoril generalni pravobranilec Jääskinen, predmet vprašanja za predhodno odločanje, predloženega v navedeni zadevi, ni bila „povezav[a], ki naj bi jo opravila nemška zakonodaja med pobiranjem carine in naložitvijo [DDV] pri uvozu“.[16] Na vprašanje takrat ni bilo odgovorjeno,[17] vendar se je očitno spet pojavilo malo pozneje v okviru zadeve X,[18] v kateri je nizozemsko sodišče med drugim želelo izvedeti, ali je treba člen 7 Šeste direktive razlagati „tako, da je [DDV] dolgovan, če carinski dolg nastane izključno na podlagi člena 204 [CZS]“?

76. Sodišče je v odgovoru na vprašanje iz zadeve X[19] ugotovilo, da je treba člen 7 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 Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 648/2005“.[20]

77. Finanzgericht Hamburg je na poziv, naj potrdi, ali glede na to (drugo) odločbo Sodišča vztraja pri predlogu za sprejetje predhodne odločbe, pojasnilo, da „iz sodbe, izdane v zadevi C-480/12, ni nedvoumno razvidno, da so bili za blago od nastanka carinskega dolga v skladu s členom 204 Carinskega zakonika Skupnosti – in tudi v tem primeru – končani carinski postopki, določeni v členu 7(3), prvi pododstavek, Šeste direktive in da se mora zato šteti za uvoženo za namene zakonodaje o DDV“.[21]

78. Finanzgericht Hamburg meni, da v skladu s Šesto direktivo blago ne more biti predmet uvoza, ko je v carinskem postopku, v katerem je popolnoma oproščeno vseh uvoznih dajatev. Poleg tega meni, „da je lahko blago, ki – kot v obravnavanem primeru – ni bilo odstranjeno izpod carinskega nadzora, v tem carinskem postopku tudi, kadar je medtem zaradi neizpolnitve katere od obveznosti, določenih v okviru tega postopka, nastal carinski dolg v skladu s členom 204 [CZS]“.[22]

79. Ta pristop – kot opozarja sam Finanzgericht – ustreza temu, ki ga je zagovarjal generalni pravobranilec Jääskinen v sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi X,[23] in tako je po mnenju predložitvenega sodišča treba razlagati dejstvo, da je Sodišče v navedeni zadevi nacionalnemu sodišču prepustilo, da preveri, ali so bili na dan ponovnega izvoza blaga zanj končani postopki iz členov 7(3) in 16(1)(B)(a) Šeste direktive.[24]

80. Sodišče je v izreku sodbe v zadevi X[25] sicer res ugotovilo, da je treba člen 7 Šeste direktive razlagati tako, da je DDV dolgovan, če so bili za blago končani carinski postopki, ki so določeni v tem členu, „čeprav je carinski dolg nastal izključno na podlagi člena 204 [CZS]“.

81. Vendar je Sodišče – kot opozarja Finanzgericht – to ugotovitev niansiralo v točki 54 iste sodbe s tem, da je poudarilo, da je za namene ugotavljanja, ali so bili za zadevno blago ti carinski postopki končani, ključni trenutek „dan ponovnega izvoza [blaga]“.[26] To pojasnilo se mi zdi pomembno: če je Sodišče v tem primeru namreč menilo, da je nastanek carinskega dolga na podlagi člena 204 CZS

16 — Sklepni predlogi, predstavljeni v zadevi Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:131, točka 45).

17 — Kljub temu je generalni pravobranilec Jääskinen opozoril, da meni, da „vprašanja Komisije v zvezi s skladnostjo te povezave s pravom Unije na področju davka na dodano vrednost niso neupoštevna“. *Ibidem*.

18 — Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329, točka 2 izreka.

21 — Točka 1, drugi odstavek, dopisa Finanzgericht, ki je bil Sodišču predložen 3. oktobra 2014.

22 — *Ibidem.*

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, točka 66.

24 — Sodba X (C-480/12, EU:C:2014:329, točka 54).

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

26 — Besedilo točke 54 zadevne sodbe se glasi: „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.“

enakovreden končanju carinskega postopka – kar posledično pomeni, da je dolgovan DDV – je bilo to zato, ker – kot je navedeno v točki 51 sodbe – „[i]z 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“.

82. Strinjam se s trditvijo Komisije,[27] da je cilj člena 866 izvedbene uredbe, da se kot skupnostno blago v smislu člena 4 CZS šteje blago, ki je na carinskem območju Unije, ne da bi bile spoštovane formalnosti, potrebne za sprostitev v prosti promet. Medtem ko je tako blago (torej blago, v zvezi s katerim niso upoštevani pogoji, katerih neizpolnitev povzroči nastanek carinskega dolga)[28] na carinskem območju Unije, obstaja možnost, da bo vneseno v gospodarski krogotok Unije, ne da bi pridobilo „carinski status skupnostnega blaga,“ na katerega se sklicuje člen 79 CZS. Ta status se v skladu z omenjenim členom prizna za „[s]prostitev v prosti promet“, kar „zajema ukrepe trgovinske politike, izpolnitev drugih formalnosti, predvidenih za uvoz blaga, in uporabo zakonsko dolgovanih dajatev“.[29]

83. Sprostitev v prosti promet je zato običajen in reden način pridobitve statusa carinskega blaga. Ni pa to edini način, saj je v skladu s členom 866 izvedbene uredbe ta status mogoče pridobiti tudi, če sta izpolnjena v tem členu določena pogoja: a) nastanek carinskega dolga pri uvozu, kakor določa – v delu, ki je tu upošteven – člen 204 CZS in b) plačilo uvoznih dajatev. Izpolnitev teh dveh pogojev je enakovredna izvedbi „ukrep[ov] trgovinske politike, izpolnit[vi] drugih formalnosti, predvidenih za uvoz blaga, in uporab[i] zakonsko dolgovanih dajatev“, torej izpolnitvi zahtev za sprostitev v prosti promet, določenih v členu 79, drugi odstavek, CZS.

84. Če – kot menim – člen 866 izvedbene uredbe pravzaprav pomeni poseben način pridobitve statusa carinskega blaga, enakovreden sprostitvi v prosti promet, potem je njegovo področje uporabe omejeno na primer blaga, ki je na carinskem ozemlju Unije, in ne na blago, ki je bilo ponovno izvoženo. Ker je to blago zapustilo carinsko območje Unije, dejansko ne more biti vključeno v njen gospodarski krogotok, zaradi česar zanj ni treba pridobiti zgoraj omenjenega statusa, zahtevanega za zakonit vstop v ta krogotok.

85. V skladu s podatki, ki jih je posredovalo predložitveno sodišče, je bilo v obravnavanem primeru sporno blago do njegovega ponovnega izvoza ves čas v odložnem postopku (carinsko skladiščenje). Kršitev, ki je bila storjena v tem primeru in zaradi katere se v skladu z ugotovitvijo Sodišča v prvi sodbi Eurogate[30] uporabi člen 204 CZS, je bila formalna: družba Eurogate v evidenco ni pravočasno vpisala odstranitve blaga iz carinskega skladiščenja. Finanzgericht je navedlo, da ni bilo nikakršnega tveganja vključitve v gospodarski krogotok Unije, saj je bila neizpolnitev dolžnosti ugotovljena po ponovnem izvozu blaga.

86. Zato – kot trdi tudi predložitveno sodišče v odgovoru na vprašanje Sodišča glede upoštevnosti sodbe X za obravnavani primer[31] – člen 866 izvedbene uredbe v tem postopku ni upošteven, saj je v zvezi z blagom, ki je predmet spora in ki je bilo neprekinjeno v odložnem postopku, carinski dolg nastal šele po tem, ko je bilo ponovno izvoženo. Plačilo dajatev, zapadlih na podlagi tega dolga, ni moglo nadomestiti izpolnitve pogojev, potrebnih za sprostitev tega blaga v prosti promet in posledično za njegovo opredelitev kot carinsko blago, in sicer enostavno zato, ker v zvezi s tem blagom glede na to, da je bilo ponovno izvoženo, tega statusa sploh ni bilo mogoče priznati.

27 — Točka 76 njenih pisnih stališč.

28 — Na podlagi ravnanj, opredeljenih v členih od 202 do 205 CZS.

29 — Člen 79, drugi odstavek, CZS.

30 — Zadeva C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — Točka 2 dopisa Finanzgericht, ki je na Sodišče prispel 3. oktobra 2014.

87. Torej, ker za sporno blago *na dan njegovega ponovnega izvoza* postopek carinskega skladiščenja ni bil končan, ni podana predpostavka, ki jo je Sodišče v sodbi X [32] zahtevalo za ugotovitev, da je prišlo do „uvoza“ v smislu člena 2, točka 2, Šeste direktive. Za zadevno blago je bil postopek carinskega skladiščenja namreč končan *zaradi njegovega ponovnega izvoza* in ne *zaradi carinskega dolga na podlagi člena 204 CZS*, katerega plačilo bi bilo lahko enakovredno – ker bi šlo za blago, ki je še vedno na carinskem območju Unije – njegovi sprostitvi v prosti promet in zato temu, da se ga šteje za „skupnostno blago“.

88. V končni fazi trdim, da je treba izrek sodbe X [33] ne glede na njegovo besedilo razlagati v kontekstu posebne okoliščine, opisane v točki 54 te sodbe. Treba ga je torej brati v povezavi s končanjem carinskih postopkov, do katerega je prišlo pred ponovnim izvozom blaga in ki je bil prav posledica nastanka carinskega dolga na podlagi ene od določb, navedenih v členu 866 izvedbene uredbe.

89. Ta *celostna* razlaga smisla sodbe X [34] po mojem mnenju najbolj primerno in natančno ustreza logiki povezave med Šesto direktivo in CZS.

90. Ustaljena sodna praksa Sodišča je, „da sta DDV na uvoz in carinske dajatve glede glavnih značilnosti primerljiva v tem, da nastaneta z uvozom v Unijo in sprostitvijo blaga v prodajo v državah članicah;“ to vzporednost „potrjuje dejstvo, da člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV državam članicam dovoljuje, da obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV na uvoz vežejo na obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna carinskih dajatev“. [35]

91. Vendar primerljiva ne pomeni enaka – zato Sodišče zagovarja stališče, da je treba nastanek carinskega dolga in nastanek obveznosti obračuna DDV ugotavljati neodvisno drug od drugega. Drugače ne more biti, če se upošteva razlika v naravi obeh dajatev, ki je še potencirana, kadar carinski dolg nastane zaradi neizpolnitve določenih zahtev in obveznosti, ne pa zaradi vnosa blaga na carinsko območje po rednem postopku.

92. V skladu s členom 2, točka 2, Šeste direktive je uvoz blaga predmet DDV. Člen 7(1)(a) te direktive določa, da se za „uvoz blaga“ šteje „vnos blaga, ki ne izpolnjuje pogojev iz členov [23 ES in 24 ES], v Skupnost“.

93. Fizičen vnos blaga na ozemlje Unije načeloma – in skladno s členom 7(2) in (3) Šeste direktive – ne pomeni nujno njegovega uvoza za namene DDV. Če je blago od njegovega fizičnega vnosa v Unijo – kar je upoštevno v tej zadevi – v postopku carinskega skladiščenja, torej v postopku iz člena 16(1)(B)(c) Šeste direktive, do uvoza za namene DDV pride le, če je zanj ta postopek končan, kar se lahko zgodi na ozemlju druge države članice, kot je ta, v kateri je bilo blago fizično vneseno na ozemlje Unije. Blago lahko torej kroži po Uniji *ne da bi bilo vneseno na njeno ozemlje* za namene DDV.

94. Vključitev blaga v enega od postopkov iz člena 16(1)(B)(a), (b), (c) in (d) Šeste direktive pomeni, da so v zvezi z njim podane okoliščine, zaradi katerih je njegov vnos v gospodarski krogotok Unije nemogoč. Vanj je dopuščeno le skupnostno blago, kar v osnovi pomeni – v skladu s členom 4, točka 7, CZS – blago, ki je bilo pod pogoji iz člena 23 CZS pridobljeno na carinskem območju Unije ali ki je bilo uvoženo iz območij zunaj carinskega območja in sproščeno v prosti promet. Pri zadnjenavedenem blagu gre torej za blago, v zvezi s katerim so bile plačane carine in dajatve, ki ne veljajo za blago, vključeno v enega od zgoraj omenjenih postopkov.

32 — Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329, točka 54.

33 — Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, točka 41), z navedbo sodb Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445, točka 18) in Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, točki 90 in 91).

95. Če je bilo – kot v obravnavanem primeru – blago, ki je v postopku carinskega skladiščenja, ponovno izvoženo – čeprav je fizično ostalo na ozemlju Unije – ne da bi bil zanj ta postopek končan, ni bilo uvoženo v smislu Šeste direktive[36] in ni podlage za odmero DDV.

96. Če pa bi bil ta postopek za blago končan, ko je bilo to še na ozemlju Unije, bi se moralo za vse namene šteti za uvoženo blago, ki je kot tako predmet DDV. V tem smislu ni pomembno, ali do končanja postopka pride zato, ker je bil postopek na podlagi plačila upoštevnih dajatev ustrezno zaključen, ali zaradi kršitve pogojev, pod katerimi se mora izvajati (torej če – kakor določa člen 866 izvedbene uredbe – je podan eden od primerom iz členov od 202 do 205 CZS).

97. Če se dolg, ki nastane na podlagi členov od 202 do 205 CZS, nanaša na blago, ki je bilo že ponovno izvoženo, to, da je zapustilo ozemlje Unije, ne vpliva na obveznost plačila carinskih dajatev. Ob tem carinskem dolgu lahko poleg tega nastane še obveznost obračuna DDV, če je glede na posamično nezakonito dejanje, zaradi katerega je nastal carinski dolg, mogoče domnevati, da je blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije in je bilo zato lahko predmet potrošnje, torej akta, ki je obdavčen z DDV.

98. Tako bi bilo v primeru, opisanem v členu 202(1)(a) CZS (nezakonit vnos blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, na carinsko območje), ali v primeru iz člena 203(1) CZS (odstranitev blaga izpod carinskega nadzora).

99. Ni pa nujno tako v primeru člena 204 CZS, ki se nanaša „na neizpolnjevanje obveznosti in neupoštevanje pogojev, povezanih z različnimi carinskimi postopki, ki niso vplivali na carinski nadzor“.[37] Tako seveda ni niti v obravnavanem primeru, saj je bilo blago v skladu z navedbami Finanzgericht Hamburg vse do njegovega ponovnega izvoza v postopku carinskega skladiščenja in tako ločeno od gospodarskega krogotoka držav članic. Treba je torej plačati carinski dolg, ki je nastal zaradi neizpolnitve obveznosti iz člena 204 CZS, ni pa obveznosti obračuna DDV, saj ni podlage za domnevo, da je bilo blago predmet potrošnje na ozemlju Unije.

100. Sodišče se je na tveganje vstopa (ali domnevo vstopa) v gospodarski krogotok držav članic kot na razlog za nastanek carinskih dolgov zaradi neizpolnitve večkrat sklicevalo, da bi poudarilo, da ti dolgovi pravzaprav pomenijo mehanizem za zaščito tega gospodarskega krogotoka.[38] Zaradi neizpolnitve obveznosti in pogojev, ki veljajo v različnih carinskih postopkih, se gotovo lahko pojavi nevarnost, da bo blago nazadnje vključeno v notranji trg in nepošteno konkuriralo z blagom proizvajalcev Skupnosti, pride pa lahko tudi do izgube davčnih prihodkov.

101. Če – kot v obravnavanem primeru – predložitveno sodišče izključi možnost obstoja takega tveganja in vstopa blaga v gospodarski krogotok držav članic, ni jasno razvidno, na podlagi kakšnih gospodarskih okoliščin bi bilo mogoče zahtevati obračun posrednega davka na potrošnjo, kakršen je DDV, čeprav je nastal carinski dolg, ki izhaja iz neizpolnitve pogojev.

102. Zato Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje odgovori, da je treba člen 7(3) Šeste direktive razlagati tako, da je DDV dolgovan, če so bili za zadevno blago ob njegovem ponovnem izvozu zaradi carinskega dolga, nastalega na podlagi člena 204 CZS, v okoliščinah, na podlagi katerih je mogoče domnevati, da je prišlo do njegovega vstopa v gospodarski krogotok Unije, končani carinski postopki iz navedenega člana.

36 — V tem smislu sodba Profitube (C-165/11, EU:2012:692, točka 46).

37 — Sodba X (C-480/12, EU:C:2014:329, točka 31), ob sklicevanju na sodbo Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, točka 28).

38 — Tako na primer v zadevah Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, točka 31) in Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, točka 52).

2. Drugo vprašanje za predhodno odločanje

103. Glede na zgornji odgovor sta preostali vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je Finanzgericht Hamburg predložilo v zadevi C-226/14, neupoštevni. Vendar ju bom podredno preučil za primer, če bi Sodišče menilo drugače.

104. Finanzgericht želi za primer, če bi bilo na prvo vprašanje treba odgovoriti nikalno, izvedeti, ali je glede na okoliščine spora v glavni stvari v skladu s Šesto direktivo obvezno treba pobrati DDV pri uvozu ali pa imajo v zvezi s tem države članice določeno polje proste presoje.

105. Tako stranke postopka v glavni stvari kot grška vlada in Komisija se strinjajo, da je treba na vprašanje odgovoriti nikalno, ker člen 7 Šeste direktive določa izčrpno in dokončno ureditev.

106. S tem se popolnoma strinjam. „Uvoz blaga“ kot obdavčljivi dogodek za namene DDV in njegova opredelitev v členu 7 Šeste direktive sta namreč vprašanji, ki sta s Šesto direktivo dokončno in izčrpno rešeni in ki morata biti predmet samostojne razlage v okviru prava Unije. V nasprotnem primeru bi bilo zaradi razlik med državami članicami v zvezi z določitvijo obdavčljivega dogodka ogroženo doseganje cilja Šeste direktive. Kot opozarja Komisija,[39] je ta cilj – v skladu s četrto uvodno izjavo Šeste direktive – vzpostavitev skupnega trga, ki bo odražal dejanski notranji trg in na katerem bo uskladitev osnove za odmero omogočila, da bodo rezultati „uporabe stopnje Skupnosti za obdavčljive transakcije primerljivi v vseh državah članicah“.[40]

107. Torej, če bi iz uporabe člena 7(3) Šeste direktive sledilo, da zaradi carinskega dolga, nastalega na podlagi člena 204 CZS, nastane obveznost obračuna DDV, države članice nimajo polja proste presoje, da to uredijo drugače.

108. Zato Sodišču podredno predlagam, naj na drugo od postavljenih vprašanj odgovori tako, da države članice nimajo polja proste presoje glede pobiranja DDV, dolgovanega za uvoz blaga.

3. Tretje vprašanje za predhodno odločanje

109. Podredno se bom opredelil tudi glede tretjega vprašanja, ki ga je postavil Finanzgericht Hamburg, torej, ali je v primeru, kot je ta iz spora v glavni stvari, v katerem je treba zaradi carinskega dolga, nastalega na podlagi uporabe člena 10(3), drugi pododstavek, Šeste direktive v povezavi s členom 204(1) CZS, obračunati DDV, dolžnik za plačilo DDV imetnik carinskega skladišča, ki v tem skladišču hrani blago, čeprav s tem blagom niti ne more razpolagati niti ga ne uporablja za namene svojih obdavčljivih transakcij v smislu člena 17(2)(a) Šeste direktive.

110. Vse stranke se strinjajo, da je s členom 21(4) Šeste direktive državam članicam priznana možnost, da določijo zavezance za plačilo DDV pri uvozu. Ker to ni sporno, grška vlada meni, da ni razloga za to, da bi moral biti edini zavezanec za plačilo DDV uvoznik blaga, tako da je mogoče, da se osebo, zavezano k plačilu carinskega dolga, ki v skladu s CZS nastane zaradi neizpolnitve, določi tudi kot zavezanca za plačilo DDV.

111. Družba Eurogate meni, da je ta druga možnost nesprejemljiva, ker imetnik carinskega skladišča, ki deluje izključno kot ponudnik storitev, za razliko od imetnika carinskega skladišča, ki lahko razpolaga z blagom, ne bi imel pravice do odbitka dolgovanega DDV, zaradi česar bi neupravičeno prišlo do različnega obravnavanja.

39 — Točka 72 njenih pisnih stališč.

40 — Deveta uvodna izjava Šeste direktive.

112. Člen 21(4) Šeste direktive nedvoumno določa, da so DDV pri uvozu dolžni plačati „oseba ali osebe, ki jih države članice, v katere se blago uvozi, določijo ali sprejmejo kot osebe za plačilo“. Če bi bila oseba, ki je določena ali sprejeta kot uvoznik, v skladu z nemškim pravom družba Eurogate – kar mora ugotoviti nacionalno sodišče – to podjetje res ne bi moglo uveljavljati odbitka DDV, saj je v členu 17(2) Šeste direktive določena zgolj možnost odbitka zneskov, dolgovanih v zvezi z „blago[m] in storitv[ami, ki se] uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij“.

113. Sodišče je nedavno (25. junija 2015) odločilo o vprašanju, podobnem temu, ki se postavlja v tej zadevi, in ugotovilo, da je treba člen 168(e) Direktive o DDV, ki je enakovreden členu 17(2) Šeste direktive, „razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki zavrača odbitek DDV na uvoz, za katerega je zavezan prevoznik, ki ni ne uvoznik ne lastnik zadevnega blaga, ampak ga je le prevažal in je bil zadolžen za carinjenje pošiljke v okviru svoje dejavnosti odpreme tovora, ki je predmet DDV.“ [41]

114. Iz sodbe Sodišča z dne 25. junija 2015 je mogoče izpeljati dve posledici. Prva je, da ni ovir za to, da se v zakonodaji države članice (v tem primeru Nemčije) kot zavezanec za plačilo DDV pri uvozu določi prevoznik. Druga pa je ta, da prav tako ni pomislekov v zvezi z določitvijo, da v takih primerih prevoznik uvoženega blaga ne more odbiti zneskov dolgovanega DDV.

115. Treba je torej ugotoviti, da v teh okoliščinah svoboda držav članic, da imetnika carinskega skladišča, v katerem je blago, določijo kot zavezanca za plačilo DDV pri uvozu, ni omejena z dejstvom, da oseba, opredeljena kot zavezanec, ne more odbiti dolgovanih zneskov.

B – *Zadeva C-228/14*

116. Vprašanje, postavljeno v zadevi C-228/14, je prav tako povezano z nastankom carinskega dolga pri uvozu na podlagi člena 204 CZS. Vendar ne gre za kršitev obveznosti v zvezi s carinskim skladiščenjem, ampak za neizpolnitev obveznosti v okviru zunanjega tranzitnega postopka, urejenega v členih od 91 do 97 CZS. Poleg tega se za primer *ratione temporis* ne uporablja Šesta direktiva, ampak Direktiva o DDV.

117. Finanzgericht Hamburg želi konkretno izvedeti, ali je treba v primeru blaga, ki je bilo ponovno izvoženo kot neskupnostno blago pod carinskim nadzorom, za katero pa je zaradi neizpolnitve ene od obveznosti iz člena 204 CZS nastal carinski dolg, člen 236(1) CZS v povezavi z Direktivo o DDV razlagati tako, da DDV ni dolgovan, če se plačilo carinskega dolga terja od osebe, ki ni bila upravičena do razpolaganja s tem blagom.

118. Strinjam se s Komisijo, da je na to vprašanje mogoče odgovoriti ob sklicevanju na preudarke, izpostavljene ob preučitvi zadeve C-226/14. [42]

119. Podobno kot omenjena zadeva se namreč tudi ta nanaša na primer blaga, ki je bilo ponovno izvoženo, ne da bi bil zanj končan odložni postopek (v tem primeru: zunanji tranzitni postopek). Glede na to lahko na podlagi razlogov, opisanih v točkah od 98 do 115 teh sklepnih predlogov, ugotovim, da dejansko ni prišlo do uvoza in da zato ni nastala obveznost obračuna DDV pri uvozu.

120. Če se Sodišče z zgoraj izraženim stališčem ne bi strinjalo, pa menim, da bi bilo na podlagi pojasnil v zvezi s tretjim vprašanjem iz zadeve C-226/14 [43] treba ugotoviti, da je prevoznik, ki ne more razpolagati z blagom, lahko zavezanec za plačilo DDV pri uvozu.

41 — Zadeva DSV Road (C-187/14, EU:C:2015:421, točka 51). Družba DSV, ki nudi prevozne in logistične storitve, je začela dva zunanja skupnostna tranzitna postopka, ob zaključku katerih se je od nje zahtevalo, naj plača tako carinske dajatve (na podlagi člena 203 CZS in podredno v skladu s členom 304 tega zakonika) kot DDV pri uvozu, pri čemer ji ni bila priznana pravica do odbitka zadnjenavedenega davka.

42 — Točke od 89 do 95 njenih pisnih stališč.

43 — Točke od 112 do 114 zgoraj.

VI – **Predlog**

121. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na postavljena vprašanja odgovori tako:

Primarno:

1. Člen 7(3) Šeste direktive in člen 61 Direktive o DDV je treba razlagati tako, da je DDV dolgovan, če so bili za zadevno blago ob njegovem ponovnem izvozu zaradi carinskega dolga, nastalega na podlagi člena 204 Carinskega zakonika Skupnosti, v okoliščinah, na podlagi katerih je mogoče domnevati, da je bilo blago vključeno v gospodarski krogotok Unije, končani carinski postopki iz navedenih členov.

Podredno:

2. Države članice nimajo polja proste presoje glede pobiranja DDV v primeru nastanka carinskega dolga v skladu s členom 204 Carinskega zakonika Skupnosti.

3. Če je v obravnavanih primerih treba obračunati DDV, je v nacionalni zakonodaji mogoče določiti, da sta imetnik carinskega skladišča ali prevoznik zavezanca za plačilo tega davka, čeprav ne moreta razpolagati z blagom in odbiti zneskov dolgovanega DDV.