Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
NIILA JÄÄSKINENA,
predstavljeni 8. marca 2012 [1]

Zadeva C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
proti
Hauptzollamt Oldenburg
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija))

„Carinski zakonik Skupnosti — Postopek aktivnega oplemenitenja — Sistem odloga plačila — Uredba (EGS) št. 2913/92 — Člen 204 — Nastanek carinskega dolga pri uvozu zaradi neizpolnitve obveznosti — Nepredložitev obračuna zaključka v predpisanem roku“

I – Uvod

1. Postopek aktivnega oplemenitenja iz carinskega zakonika [2] proizvajalcem Skupnosti omogoča, da na ozemlju Evropske skupnosti predelajo neskupnostno blago, namenjeno za ponovni izvoz s carinskega območja Skupnosti v obliki pridobljenih proizvodov, ne da bi bilo to blago zavezano plačilu uvoznih dajatev.

2. Za uporabo tega odložnega carinskega postopka z ekonomskim učinkom je potrebno dovoljenje, za izdajo katerega veljajo pogoji, določeni v carinskem zakoniku. [3] Carinski organi predvsem navedejo rok (v nadaljevanju: rok za zaključek), v katerem morajo biti predelani proizvodi (v nadaljevanju: pridobljeni proizvodi) ponovno izvoženi ali jim mora biti dodeljena nova carinsko dovoljena raba ali uporaba. Ta nova carinsko dovoljena raba ali uporaba velja kot konec postopka aktivnega oplemenitenja. [4]

3. Nekateri podatki o poteku postopka aktivnega oplemenitenja morajo biti sporočeni carinskim organom v roku 30 dni od izteka roka za zaključek (v nadaljevanju: obračun zaključka).

4. V zadevi v glavni stvari je bil družbi Döhler Neuenkirchen GmbH (v nadaljevanju: družba Döhler Neuenkirchen) odobren postopek aktivnega oplemenitenja za uvoz neskupnostnega blaga.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — Uredba 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 Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 648/2005 z dne 13. aprila 2005 (UL L 117, str. 13, v nadaljevanju: carinski zakonik). Carinski zakonik je bil razveljavljen z Uredbo (ES) št. 450/2008 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. aprila 2008 o carinskem zakoniku Skupnosti (Modernizirani carinski zakonik) (UL L 145, str. 1), nekatere določbe te uredbe pa so začele veljati 24. junija 2008. Ob upoštevanju časa dejanskega stanja v sporu o glavni stvari za ta spor veljajo pravila, določena v carinskem zakoniku. V nadaljevanju se bom vrnil k vprašanju, ali bi rešitev, predlagana v teh sklepnih predlogih, veljala tudi za postopek iz moderniziranega carinskega zakonika.

3 — Glej člene 84(1), 85 in 87 carinskega zakonika.

4 — Glej člen 89(1) carinskega zakonika.

5. Po izteku roka za zaključek so bili pridobljeni proizvodi bodisi ponovno izvoženi bodisi jim je bila dodeljena nova carinsko dovoljena raba ali uporaba, to pomeni, da so bili sproščeni v prosti promet v skladu z omenjenimi pogoji. Družba Döhler Neuenkirchen kljub temu ni upoštevala obveznosti, da mora predložiti obračun zaključka v tridesetih dneh od izteka roka za zaključek.

6. Bundesfinanzhof (Nemčija) želi izvedeti, ali taka neizpolnitev obveznosti povzroči nastanek carinskega dolga na podlagi člena 204 carinskega zakonika, zlasti ker je bil večji del blaga ponovno izvožen.

7. Tako kot zadeva Eurogate Distribution (C-28/11), ki je v postopku pred Sodiščem, v kateri bom sklepne predloge prav tako predstavil danes in ki se nasprotno nanaša na neizpolnitev obveznosti v okviru postopka carinskega skladiščenja, bo tudi ta zadeva Sodišču omogočila, da natančneje določi pogoje za nastanek carinskega dolga iz člena 204 carinskega zakonika. Čeprav sta dejansko stanje in neizpolnitev obveznosti, zaradi katere lahko na podlagi navedenega člena nastane dolg, v teh zadevah drugačna, je treba ugotoviti, da se ti zadevi nanašata na razlago iste zakonske določbe in da gre v obeh zadevah za odložna carinska postopka, in sicer za postopek aktivnega oplemenitenja v zadevi C-262/10 in postopek carinskega skladiščenja v zadevi C-28/11.

II – Pravni okvir

A – *Carinski zakonik*

8. Iz člena 4 carinskega zakonika izhaja, da v tem zakoniku pojem „carinski dolg pri uvozu“ pomeni obveznost, da oseba plača uvozne dajatve, ki veljajo za določeno blago, po veljavnih predpisih Skupnosti. Carinsko dovoljena raba ali uporaba blaga pomeni predvsem vnos blaga v carinski postopek ali njegov ponovni izvoz s carinskega območja Skupnosti. Sam carinski postopek pa se uporablja predvsem pri sprostitvi v prosti promet ali pri aktivnem oplemenitenju.

9. Člen 114 carinskega zakonika za postopek aktivnega oplemenitenja določa:

„1. Postopek aktivnega oplemenitenja omogoča, da se naslednje blago uporablja na carinskem območju Skupnosti v eni ali več operacijah oplemenitenja, brez poseganja v člen 115:

(a) neskupnostno blago, namenjeno za ponovni izvoz s carinskega območja Skupnosti v obliki pridobljenih proizvodov, ne da bi bilo to blago zavezano plačilu uvoznih dajatev ali ukrepom trgovinske politike;

[…]

2. Naslednji izrazi imajo naslednji pomen:

(a) sistem odloga: postopek aktivnega oplemenitenja, predviden v odstavku 1(a);

[…]

(c) operacije oplemenitenja:

— obdelava blaga vključno z montažo, sestavljanjem in pritrjevanjem blaga na drugo blago,

— predelava blaga,

[…]“

10. Člen 118(1) in (2) carinskega zakonika določa:

„1. Carinski organi navedejo rok, v katerem morajo biti pridobljeni proizvodi izvoženi ali ponovno izvoženi ali jim mora biti dodeljena nova carinsko dovoljena raba ali uporaba. […]

2. Rok začne teči od dneva, ko je neskupnostno blago dano v postopek aktivnega oplemenitenja. Carinski organi lahko odobrijo podaljšanje, če imetnik dovoljenja predloži ustrezno utemeljen zahtevek.

Zaradi poenostavitve se lahko odločijo, da […] rok, ki začne teči med koledarskim mesecem ali trimesečjem, poteče zadnji dan naslednjega koledarskega meseca oziroma trimesečja."

11. Naslov VII carinskega zakonika Carinski dolg v poglavju 2 vsebuje določbe o nastanku carinskega dolga.

12. Člen 201 carinskega zakonika tako določa načelno pravilo:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

(a) s sprostitvijo v prosti promet blaga, zavezanega uvoznim dajatvam,

ali

[…]

2. Carinski dolg nastane v trenutku sprejema zadevne carinske deklaracije.

[…]"

13. Člen 204 navedenega zakonika preostale primere določa tako:

„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

[…]

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.

[…]"

B – *Izvedbena uredba*

14. Carinski zakonik je bil dopolnjen z Izvedbeno uredbo (EGS) št. 2454/93. [5]

15. Člen 496(m) te izvedbene uredbe določa, da „rok za zaključek“ pomeni „rok, do katerega mora biti blagu ali izdelkom dodeljena nova dopustna carinsko dovoljena raba ali uporaba […]“.

16. Člen 521 te izvedbene uredbe se nanaša predvsem na obračun zaključka in določa:

„1. Najpozneje ob poteku roka za zaključek, ne glede na to, ali se uporablja združevanje v skladu z drugim odstavkom člena 118(2) zakonika ali ne:

— se v primeru aktivnega oplemenitenja (sistem odloga) […] v 30 dneh nadzornemu uradu predloži obračun zaključka,

[…]

Kadar to opravičujejo posebne okoliščine, lahko carinski organi podaljšajo ta rok tudi po izteku.

2. Obračun ali zahtevek mora vsebovati naslednje podatke, če nadzorni urad ne odloči drugače:

[…]

3. Nadzorni urad lahko sestavi obračun zaključka.“

17. Člen 546 Izvedbene uredbe določa:

„V dovoljenju je določeno, ali so pridobljeni izdelki ali blago v nespremenjenem stanju lahko sproščeni v prosti promet brez carinske deklaracije, ne da bi posegali v prepovedi in omejitve. V tem primeru se šteje, da so sproščeni v prosti promet, če jim ob poteku roka za zaključek ni bila določena carinsko dovoljena raba ali uporaba.

Za namene prvega pododstavka člena 218(1) [carinskega] zakonika se šteje, da je deklaracija za sprostitev v prosti promet vložena in sprejeta ter sprostitev odobrena v trenutku predložitve obračuna zaključka.

[…]“.

18. Člen 859 Izvedbene uredbe določa primere, v katerih neizpolnitev obveznosti iz člena 204(1) carinskega zakonika ne povzroči nastanka carinskega dolga, ker so napake ostale brez bistvenih posledic za izvajanje zadevnega carinskega postopka.

III – Spor o glavni stvari, vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

19. Družba Döhler Neuenkirchen je v prvem četrtletju leta 2006 uvozila sadne sokove iz koncentrata, ki jih je predelala v okviru postopka aktivnega oplemenitenja, kot ji je bilo dovoljeno na podlagi dovoljenja, ki ji je bilo izdano. V skladu s tem dovoljenjem se je rok za zaključek postopka aktivnega oplemenitenja iztekel v četrtem naslednjem koledarskem četrtletju, to je 31. marca 2007.

5 — 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 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 6, str. 3), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 993/2001 z dne 4. maja 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 11, str. 286), (v nadaljevanju: izvedbena uredba).

20. V postopku aktivnega oplemenitenja je treba obračun zaključka predložiti v tridesetih dneh od izteka roka za zaključek. V tej zadevi bi torej moral biti obračun zaključka predložen najpozneje 30. aprila 2007, česar družba Döhler Neuenkirchen ni storila kljub opominu Hauptzollamt Oldenburg (v nadaljevanju: Hauptzollamt), ki je zahteval, naj obračun predloži do 20. junija 2007.

21. Ker obračun zaključka ni bil predložen, je Hauptzollamt odmeril uvozne dajatve za celotno uvoženo blago, za katero se je rok za zaključek iztekel 31. marca 2007, v njegovi skupni vrednosti, ki je bila 1 403 188,49 EUR.

22. Družba Döhler Neuenkirchen je 10. julija 2007 končno predložila obračun zaključka, na katerem je bil naveden nižji znesek uvoznih dajatev, to je 217 338,39 EUR, zaradi bistveno manjše količine uvoženega blaga, ki ni bilo izvoženo v predpisanem roku, to je do 31. marca 2007.

23. Družba Döhler Neuenkirchen je izpodbijala razliko med zneskom uvoznih dajatev, ki ga je določil Hauptzollamt, in zneskom, ki je izhajal iz njenega obračuna zaključka, preden je zadevo predložila Finanzgericht Hamburg.

24. Finanzgericht Hamburg je zavrnilo to tožbo, ker je menilo, da družba Döhler Neuenkirchen zaradi prekoračitve roka, določenega za predložitev obračuna zaključka, ni izpolnila svojih obveznosti, zaradi česar je nastal carinski dolg v skladu s členom 204(1)(a) carinskega zakonika. To sodišče je tudi menilo, da prepozne predložitve obračuna zaključka ni mogoče šteti za kršitev, ki je ostala brez bistvenih posledic za pravilno izvajanje carinskega postopka v smislu člena 859, točka 9, Izvedbene uredbe.[6]

25. Finanzgericht Hamburg je v zvezi s tem opozorilo, da po eni strani roka za predložitev obračuna zaključka ne bi bilo mogoče podaljšati, če bi bil predlog vložen pravočasno, saj ni bilo posebnih okoliščin, ki bi upravičevale tako podaljšanje v smislu člena 521(1), drugi pododstavek, Izvedbene uredbe, ter da je po drugi strani družba Döhler Neuenkirchen ravnala hudo malomarno, ker je kot gospodarski subjekt, ki je izkušen v postopku aktivnega oplemenitenja, seznanjena z obveznostjo, da je treba v določenem trenutku predložiti obračun zaključka, in da jo je poleg tega Hauptzollamt na to zahtevo opozoril.

26. Družba Döhler Neuenkirchen je nato pri Bundesfinanzhof vložila revizijo in trdila, da se je carinski postopek končal 31. marca 2007 in da vsakršna neizpolnitev obveznosti po tem datumu, kot je predložitev obračuna zaključka po izteku roka, ne bi mogla vplivati na postopek, še manj pa bi lahko povzročila nastanek carinskega dolga v poznejši fazi.

27. Potem ko je Bundesfinanzhof analiziralo trditev družbe Döhler Neuenkirchen, da neizpolnitev obveznosti po koncu zadevnega carinskega postopka ne more povzročiti nastanka carinskega dolga, poudarja, da bi bilo treba, če bi uporabili ta pristop, priznati, da je Evropska komisija v členu 859, točka 9, Izvedbene uredbe ustvarila primer izključitve nastanka carinskega dolga, ki nima nobenega koristnega učinka. Kar zadeva trditev Hauptzollamt, da iz člena 521(1), prvi pododstavek, prva alinea, Izvedbene uredbe izhaja, da se postopek aktivnega oplemenitenja ne „zaključi“, kot je opisano v členu 89(1) carinskega zakonika, ko je za uvoženo blago določena nova carinsko dovoljena raba ali uporaba, temveč šele s predložitvijo obračuna zaključka, se predložitveno sodišče sprašuje, ali je Komisija s to določbo presegla svojo pristojnost za sprejetje podrobnih pravil za izvajanje carinskega zakonika, in poudarja nevarnost dvakratnega nastanka carinskega dolga v primeru primanjkljaja blaga.

6 — Navedena točka 9 se v okviru aktivnega oplemenitenja in predelave pod carinskim nadzorom nanaša na prekoračenje roka za predložitev obračuna zaključka pod pogojem, da bi se rok podaljšal, če bi podaljšanje zahtevali pravočasno.

28. Ker je Bundesfinanzhof menilo, da je rešitev spora, o katerem odloča, odvisna od razlage prava Skupnosti, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 204(1)(a) [carinskega zakonika] razlagati tako, da se nanaša tudi na neizpolnitev dolžnosti, ki jih je treba izpolniti šele po koncu carinskega postopka, ki je bil uveden v posameznem primeru, tako da v zvezi z blagom, ki je bilo uvoženo v okviru postopka aktivnega oplemenitenja po sistemu odloga in je bilo pravočasno deloma ponovno izvoženo, kršitev obveznosti predložitve obračuna zaključka nadzornemu uradu v roku 30 dni po izteku roka za zaključek povzroči nastanek carinskega dolga za celotno uvoženo blago, za katero je treba narediti obračun zaključka, če niso izpolnjeni pogoji iz člena 859, točka 9, [Izvedbene uredbe]?“

29. Pisna stališča so vložili družba Döhler Neuenkirchen, Hauptzollamt, češka vlada in Komisija.

30. Sodišče je zadevo dodelilo sedmemu senatu, ki je imel obravnavo 13. aprila 2011. Vendar je sedmi senat 22. septembra 2011 na podlagi člena 44(4) Poslovnika Sodišča odločil, da zadevo predloži Sodišču zaradi predodelitve številčnejši sestavi. Sodišče je odločilo, da zadevo C-262/10 predodeli tretjemu senatu in da bo o njej odločilo po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca.

31. Zato je tretji senat Sodišča s sklepom z dne 25. oktobra 2011 odredil ponovno odprtje ustnega postopka in stranke povabil na novo obravnavo. Družba Döhler Neuenkirchen, italijanska vlada in Komisija so se 1. decembra 2011 udeležile druge obravnave, ki je bila skupna z obravnavo v zadevi C-28/11.

IV – Analiza

A – *Uvodne ugotovitve*

32. Sodišče mora v tej zadevi presoditi vprašanje, kateri dejavniki lahko povzročijo nastanek carinskega dolga, in natančneje vprašanje, kdaj neupoštevanje pogojev, predpisanih v okviru postopka aktivnega oplemenitenja, povzroči nastanek carinskega dolga.

33. V zadevi v glavni stvari ne gre za popolno neupoštevanje določb in še manj za zavrnitev sodelovanja s carinskimi organi. Postopek aktivnega oplemenitenja, ki se obravnava v sporu o glavni stvari, je namreč potekal pravilno, razen očitne izjeme datuma oddaje obračuna zaključka.

34. Za analizo položaja predlagam ta vrstni red. Najprej bom opozoril na zakonodajni okvir, v katerega spada člen 204 carinskega zakonika, kar zadeva nastanek carinskega dolga ter vprašanje kopičenja carinskih dolgov. Nato bom analiziral „obveznosti“ iz člena 204 carinskega zakonika v okviru sistema odloga, kakršen je aktivno oplemenitenje v tej zadevi. Nazadnje bom obravnaval vprašanje, ali je carinski dolg mogoče opredeliti kot kazen, celo kot nesorazmerno kazen, kot trdi družba Döhler Neuenkirchen, ter vprašanje učinka Moderniziranega carinskega zakonika.

B – *Nastanek carinskega dolga*

35. V „običajnem“ položaju, kakršen je predmet člena 201 carinskega zakonika, carinski dolg pri uvozu nastane ob sprejemu zadevne carinske deklaracije in sprostitvi zadevnega blaga v prosti promet. Obdavčljivi dogodek je zakonita sprostitev v prosti promet in torej zakonita sprememba statusa zadevnega blaga.[7]

7 — Glej v tem smislu sodbo z dne 1. februarja 2001 v zadevi D. Wandel (C-66/99, Recueil, str. I-873, točki 41 in 42).

36. Nasprotno pa generalna pravobranilka J. Kokott v zvezi z naslednjimi členi carinskega zakonika upravičeno opozarja, da je „nastanek carinskega dolga pri uvozu […] urejen na podlagi členov od 202 do 205 carinskega zakonika, če so storjene določene carinske kršitve. Glede na dejansko stanje ti členi v odstavkih 2 in 3 predvidevajo različne trenutke nastanka carinskega dolga in različne dolžnike.“ [8]

37. Tako carinski dolg v skladu s členom 202 carinskega zakonika nastane v primeru nezakonitega vnosa blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, na carinsko območje Skupnosti. Poleg tega carinski dolg v skladu s členom 203 navedenega zakonika nastane, kadar se ovira izvajanje carinskega nadzora. Nazadnje, carinski dolg v skladu s členom 204 carinskega zakonika nastane predvsem „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“.

38. Vsak člen ima torej svoje področje uporabe, ne da bi se ta prekrivala. Sodišče je v sodbi Hamann International [9] izrecno poudarilo, da imata člena 203 in 204 carinskega zakonika ločeni področji uporabe: „Medtem ko se prvonavedeni člen nanaša na dejanja, ki peljejo k odstranitvi blaga izpod carinskega nadzora, se drugonavedeni člen nanaša na neizpolnitve obveznosti in neupoštevanja pogojev, povezanih z različnimi carinskimi postopki, ki niso vplivali na carinski nadzor.“

39. Čeprav ni sporno, da za položaj, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, veljajo pravila carinskega zakonika, pa to ne spremeni dejstva, da se s členom 859 Izvedbene uredbe v povezavi s členom 860 te uredbe vzpostavlja ureditev, ki, kot je navedeno v sodni praksi, izčrpno ureja deset neizpolnitev obveznosti v smislu člena 204(1)(a) carinskega zakonika, ki „niso bistveno vplivale na pravilno izvajanje začasne hrambe ali zadevnega carinskega postopka“. [10]

40. Po mnenju predložitvenega sodišča ni sporno, da okoliščine zadeve v glavni stvari ne spadajo v eno od teh desetih neizpolnitev obveznosti, navedenih v členu 859 Izvedbene uredbe. [11]

41. Uvoz blaga po carinskem postopku z ekonomskim učinkom, v skladu s katerim se odloži plačilo carinskih dajatev, je izjema, zaradi česar je treba zanj izpolniti določene pogoje. Kot sem navedel, carinski dolg v skladu s členom 201 carinskega zakonika načeloma nastane, ko blago prispe v Skupnost ter se sestavi in sprejme carinska deklaracija. Zato v takih primerih poznejši ponovni izvoz ne vpliva na predhodni nastanek carinskega dolga za uvoženo blago. V primeru odložnega postopka pa carinski dolg ne nastane, če blago ostane pod carinskim nadzorom in če se upoštevajo pogoji postopka, ki se uporablja, do njegovega konca.

42. Če pa je del blaga sproščen v prosti promet v skladu z dovoljenjem za aktivno oplemenitenje in ob pogojih, določenih v carinskem zakoniku, carinski dolg za ta del blaga nastane na podlagi načela iz člena 201 tega zakonika.

C – *Carinski dolg: več dolgov, časovni vidik in dvojna obdavčitev*

43. V zadevi v glavni stvari ni mogoče izključiti, da več carinskih dolgov nastane v različnih trenutkih, tako da se lahko postavi vprašanje dvojne obdavčitve.

8 — Glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott k sodbi z dne 3. marca 2005 v zadevi Papismedov in drugi (C-195/03, ZOdl., str. I-1667, točka 23).

9 — Sodba z dne 12. februarja 2004 v zadevi Hamann International (C-337/01, Recueil, str. I-1791, točka 28).

10 — Glej sodbo z dne 11. novembra 1999 v zadevi Söhl & Söhlke (C-48/98, Recueil, str. I-7877, točka 43).

11 — Sicer pa se lahko zelo izjemoma zgodi, da se člen 204 carinskega zakonika ne uporabi, kar se je zgodilo v zadevi DSV Road, v kateri je bila sodba izdana 15. julija 2010 (C-234/09, ZOdl., str. I-7333, točki 32 in 37). Kljub temu pa to ne velja za to zadevo.

44. Najprej je treba spomniti, da zasnova carinske unije nasprotuje dvojni obdavčitvi za blago ob njegovem vnosu na carinsko območje Skupnosti.[12] Pravo Unije torej načeloma prepoveduje, da lahko za isto blago nastane dvojni carinski dolg.[13]

45. Zato je treba razlikovati med tremi pojmi, in sicer med „blagom“, „primerom“ in „obdavčljivim dogodkom“. Isto „blago“ ne more biti večkrat obdavčeno. „Primera“, ki se razume kot vsako posamezno dejanje,[14] ni mogoče povezati z več kot eno določbo, ki določa nastanek carinskega dolga. Skupni carinski dolg, ki posledično zadeva celotno blago, je lahko posledica različnih „obdavčljivih dogodkov“, ki se lahko združijo.[15]

46. Če obstaja več obdavčljivih dogodkov, je treba ugotoviti, kateri obdavčljivi dogodek povzroči nastanek carinskega dolga. Lahko gre za prvi obdavčljivi dogodek ali najresnejši obdavčljivi dogodek. S kronološkega vidika se mi zdi, da je odločilno v zvezi s tem merilo, ki je na primer razvidno iz člena 215 carinskega zakonika, v skladu s katerim je to prvi obdavčljivi dogodek, zaradi katerega nastane carinski dolg.[16] Glede tega vprašanja se torej strinjam z analizo češke vlade in se tako oddaljujem od merila „najresnejšega obdavčljivega dogodka“, ki ga predlaga Komisija, ki se sklicuje na sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott.[17]

47. Iz spisa te zadeve je razvidno, da je družba Döhler Neuenkirchen v tej zadevi večino pridobljenih proizvodov znova izvozila, medtem ko je bil del blaga sproščen v prosti promet. V običajnem primeru bi bilo treba priznati, kot je pravilno navedla družba Döhler Neuenkirchen, da za del blaga, sproščenega v prosti promet, velja člen 201 carinskega zakonika, medtem ko za blago, ki je bilo znova izvoženo, ne velja nobena odmera carinskih dajatev. Vendar pa v tej zadevi, čeprav je bil postopek aktivnega oplemenitenja pravilno končan, obračun ni bil predložen v predpisanem roku. Hauptzollamt je zato odmeril uvozne dajatve za celotno blago v skladu s členom 204 carinskega zakonika.

D – *Pogoji, katerih neupoštevanje povzroči uporabo člena 204 carinskega zakonika*

48. Treba se je vprašati, kateri so tisti pogoji, katerih neupoštevanje povzroči uporabo člena 204 carinskega zakonika. Menim, da gre za neupoštevanje katerega koli pogoja iz navedenega člena, ki je določen za zadevni postopek, razen primerov iz člena 859 Izvedbene uredbe. K temu lahko dodam, da menim, da carinsko pravo Unije glede tega ne vsebuje razlikovanja v zvezi z vsebinskimi in postopkovnimi obveznostmi, ki ga predlagajo nekateri nemški pravni strokovnjaki.

49. Kot je navedlo Sodišče, je s členom 859 Izvedbene uredbe veljavno vzpostavljena ureditev, ki izčrpno ureja neizpolnitve obveznosti v smislu člena 204(1)(a) carinskega zakonika, ki „niso bistveno vplivale na pravilno izvajanje začasne hrambe ali zadevnega carinskega postopka“.[18] Vsak primer, ki ne spada v to izjemo, posledično spada na področje uporabe člena 204 navedenega zakonika.

12 — Glej v tem smislu sodbo z dne 20. septembra 1988 v zadevi Kiwall (252/87, Recueil, str. 4753, točka 11).

13 — Glej v tem smislu člen 208, prvi odstavek, Carinskega zakonika.

14 — Enako kot generalna pravobranilka J. Kokott menim, da takega „primera“ ni treba šteti za splošno sklicevanje, ki bi se uporabljalo za vse uvozne operacije. Glej točko 91 sklepnih predlogov generalne pravobranilke J. Kokott k zgoraj navedeni sodbi Papismedov in drugi.

15 — Členi od 201 do 205 carinskega zakonika določajo „obdavčljive dogodke“, zaradi katerih nastane pri uvozu carinski dolg. Glej sodbo z dne 16. oktobra 2003 v zadevi Hannl-Hofstetter (C-91/02, Recueil, str. I-12077, točka 3).

16 — V zvezi z načelom „časovne prednosti“ v carinskem pravu Unije glej na primer sodbo z dne 3. aprila 2008 v zadevi Militzer & Münch (C-230/06, ZOdl., str. I-1895, točka 28) v skladu s katero, „če nastane več kršitev in nepravilnosti na ozemlju različnih držav članic, je za izterjavo carinskega dolga pristojna tista država članica, na katere ozemlju je nastala prva kršitev ali nepravilnost“.

17 — Komisija se v podporo svojemu predlogu sklicuje na točko 95 in opombo 44 sklepnih predlogov generalne pravobranilke J. Kokott k zgoraj navedeni sodbi Papismedov in drugi.

18 — Zgoraj navedena sodba Söhl & Söhlke (točka 43).

50. Po mojem mnenju ni dvoma, da nepredložitev obračuna zaključka v predpisanem roku povzroči uporabo člena 204 carinskega zakonika. S končanjem postopka aktivnega oplemenitenja na podlagi pripadajočega obračuna je namreč ugotovljena dokončna usoda uvoženega blaga, kar je odstopanje od splošnega postopka. Uvoznik z obračunom zaključka carinskim organom izjavi, kakšna je namembnost blaga, uvoženega pod pogoji. Obračun je torej osrednji dokument, kot dokazujejo tudi podrobni podatki, ki morajo biti v njem navedeni v skladu s členom 521(2) Izvedbene uredbe. [19]

51. Sodišče je že imelo priložnost poudariti, da „je postopek aktivnega oplemenitenja, ki povzroči oprostitev carinskih dajatev, izreden ukrep, namenjen poenostavitvi izvajanja nekaterih gospodarskih aktivnosti. Ker ta postopek vsebuje očitna tveganja za pravilno uporabo carinskih pravil in izterjavo carinskih dajatev, morajo njegovi upravičenci natančno upoštevati svoje obveznosti. Enako je treba strogo razlagati posledice neupoštevanja teh obveznosti“. [20]

52. Nazadnje moram opozoriti, da carinski dolg, ki nastane na podlagi člena 204 carinskega zakonika, ne more vključevati blaga, za katero je carinski dolg zaradi njegove sprostitve v prosti promet že nastal na podlagi člena 201 navedenega zakonika, ker je dvojna obdavčitev izključena. Za drugo blago, čeprav je znova izvoženo po predelavi, carinski dolg nastane na podlagi člena 204 carinskega zakonika.

E – *Nastanek carinskega dolga ni kazen*

53. Družba Döhler Neuenkirchen trdi, da je odmera carinskih dajatev v tej zadevi kazen.

54. S to analizo se ne strinjam iz teh razlogov.

55. Sodišče je določilo načelo, da so države članice pristojne za sprejetje ustreznih ukrepov za zagotovitev upoštevanja carinskih predpisov Skupnosti. V tem položaju morajo ukrepi, ki jih je treba sprejeti, upoštevati načelo sorazmernosti. [21]

56. Te kazni so lahko upravne (skupaj z davčnimi) ali kazenske. Načelo *non bis in idem*, potrjeno v členu 4(1) Protokola številka 7 h Konvenciji o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, podpisani v Rimu 4. novembra 1950, omejuje kumulativno uporabo teh dveh vrst kazni za eno samo kršitev. [22]

57. Vendar se mi zdi, da sodna praksa potrjuje, da nastanek carinskega dolga ni kazen. [23] V skladu s sodno prakso na obstoj carinskega dolga, ko ta nastane, ne vpliva poznejša sprememba določb o obdavčljivih dogodkih, celo kadar je zadevna oseba vložila pritožbo zoper odmero navedenega dolga. Logično, če bi šlo za kazen, take razlage ne bi bilo mogoče uporabiti. [24] Zato ne gre za kazen in načelo *non bis in idem* se v tej zadevi ne uporablja.

19 — V zvezi s tem dodajam, da ni pomembno, katere informacije so zahtevali carinski organi. Praktični načini se seveda lahko spreminjajo, ne da bi zato vplivali na obveznost predložitve obračuna.

20 — Glej sodbo z dne 14. januarja 2010 v združenih zadevah Terex Equipment in drugi (C-430/08 in C-431/08, ZOdl., str. I-321, točka 42).

21 — Glej zgoraj navedeno sodbo Hannl-Hofstetter (točki 19 in 20).

22 — Glej zlasti sodbi Evropskega sodišča za človekove pravice v zadevah Zolotoukhine proti Rusiji z dne 10. februarja 2009, št. 14939/03, in Ruotsalainen proti Finski z dne 16. junija 2009, št. 13079/03. Glej tudi sodbi Sodišča z dne 15. oktobra 2002 v združenih zadevah Limburgse Vinyl Maatschappij in drugi proti Komisiji (C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, od C-250/99 P do C-252/99 P in C-254/99 P, Recueil, str. I-8375, točka 59) in z dne 7. januarja 2004 v združenih zadevah Aalborg Portland in drugi proti Komisiji (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P in C-219/00 P, Recueil, str. I-123, točka 338) ter zadevo Åkerberg Fransson (C-617/10), ki je v postopku pred Sodiščem.

23 — Glej zgoraj navedeno sodbo Hamann International, točka 33: „Treba je dodati, da po eni strani s tem, da člen 512 izvedbene uredbe, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 993/2001, ne določa več obveznosti, da se blago, ki je predmet postopka v glavni stvari, vnese v zunanji tranzitni postopek ob njegovem prenosu v carinski urad izstopa, ni mogoče ovreči te ugotovitve, ker je ta določba, ki se ne uporablja za nazaj, začela veljati šele po dejanskem stanju, ki je razlog za spor o glavni stvari.“ Če bi bila ta določba kazen, bi bilo namreč treba ugodnejše določbe uporabljati od začetka njihove veljavnosti (na podlagi načela *lex mitius*).

24 — Smiselno glej sodbi Sodišča z dne 3. maja 2005 v združenih zadevah Berlusconi in drugi (C-387/02, C-391/02 in C-403/02, ZOdl., str. I-3565, točke od 67 do 69) in z dne 11. marca 2008 v zadevi Jager (C-420/06, ZOdl., str. I-1315, točka 59). Iz teh sodb izhaja, da je načelo retroaktivne uporabe najmilejše kazni del skupnih ustavnih tradicij držav članic.

58. Postopek aktivnega oplemenitenja z odlogom plačila vključuje podelitev pogojne ugodnosti. Redna odmera carinskih dajatev je odložena za čas trajanja postopka oplemenitenja, če se postopek konča pravilno. Samo če se postopek konča v predpisani obliki, se ne dolguje nobena carinska dajatev.

59. Nasprotno, če se pogoji ne upoštevajo, te pogojne ugodnosti ni mogoče podeliti. Obveznost plačila carinskih dajatev v takem primeru torej ni kazen, temveč le posledica ugotovitve, da niso izpolnjeni pogoji, zahtevani za pridobitev ugodnosti na podlagi postopka aktivnega oplemenitenja, zaradi česar se neodlog plačila ne uporabi in kar posledično upravičuje odmero carinskih dajatev. [25]

F – *Objektivnost nastanka carinskega dolga*

60. V skladu s carinskim zakonikom in s tem povezano sodno prakso carinski dolg nastane glede na objektivne elemente, ki sestavljajo določen obdavčljivi dogodek, in to ne glede na to, ali je bil davčni cilj, ki je podlaga tega sistema, dosežen ali ne. Zdi se, da v carinskem zakoniku pojem carinski dolg ne ustreza pojmu „ekonomskega“ carinskega dolga, v skladu s katerim carinski dolg nastane le za blago, sproščeno v prosti promet. Iz tega sledi, da je carinske dajatve mogoče pobrati tudi za blago, ki je dejansko zapustilo ozemlje Evropske unije. [26]

61. Komisija je na obravnavi pripomnila, da se ta položaj spreminja pod vplivom Moderniziranega carinskega zakonika. Na podlagi navedenega zakonika bo carinski dolg ugasnil, ko bo blago dejansko zapustilo carinsko območje Evropske unije v skladu z gospodarsko analizo carinskih poslov. [27]

62. Vendar v tem primeru ni treba predčasno uporabiti določb moderniziranega carinskega zakonika.

V – Predlog

63. Na podlagi navedenega predlagam, naj Sodišče na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Bundesfinanzhof, odgovori:

Člen 204(1)(a) Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti, kakor je bila spremenjena z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 648/2005 z dne 13. aprila 2005, je treba razlagati tako, da se nanaša na neizpolnitev katere koli obveznosti, povezane z uporabljenim carinskim postopkom, tudi obveznosti, ki jih je treba izpolniti po koncu tega postopka.

Zato v primeru blaga, ki je bilo uvoženo v okviru postopka aktivnega oplemenitenja po sistemu odloga in je bilo pravočasno deloma ponovno izvoženo, kršitev obveznosti predložitve obračuna zaključka nadzornemu uradu v roku 30 dni po izteku roka za zaključek povzroči nastanek carinskega dolga na podlagi navedenega člena za celotno uvoženo blago, za katero je treba narediti obračun zaključka, vključno s ponovno izvoženim blagom, če niso izpolnjeni pogoji iz člena 859, točka 9, 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. 993/2001 z dne 4. maja 2001.

Nasprotno pa uporaba člena 204 Uredbe št. 2913/92 v takem položaju ne povzroči nastanka drugega carinskega dolga za blago, za katero je carinski dolg že nastal na podlagi prejšnjega obdavčljivega dogodka, kot je njegova sprostitev v prosti promet.

25 — Glej v tem smislu sodbi z dne 14. decembra 2000 v zadevi Emsland-Stärke (C-110/99, Recueil, str. I-11569, točka 56) in z dne 4. junija 2009 v zadevi Pometon (C-158/08, ZOdl., str. I-4695, točka 28).

26 — Čeprav je namen carinskih dajatev zlasti zaščititi domačo proizvodnjo pred zunanjo konkurenco (v nemščini *Wirtschaftszollgedanke*), to ne spremeni dejstva, da je uporaba pravil na tem področju samodejna in formalna, kar lahko privede do položajev, v katerih se carinske dajatve odmerijo, čeprav se ne zahteva nobena zaščita, ker zadevno blago ni bilo sproščeno v prosti promet. Glej Willemoes Jørgensen, C., Toldskuldens opståen og ophør, København, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, str. 148 , ter sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi British American Tobacco (C-222/01, Recueil, str. I-4683, točka 55).

27 — O ugasnitvi carinskega dolga v ureditvi moderniziranega carinskega zakonika glej člen 86(1)(k) tega zakonika.