Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 2. junija 2016*

„Predhodno odločanje — Davek na dodano vrednost — Postopek carinskega skladiščenja — Postopek zunanjega tranzita — Nastanek carinskega dolga zaradi neizpolnitve obveznosti — Obveznost obračuna davka na dodano vrednost“

V združenih zadevah C-226/14 in C-228/14,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu, Nemčija) z odločbama z dne 18. februarja 2014, ki sta prispeli na Sodišče 8. in 12. maja 2014, v postopkih

**Eurogate Distribution GmbH**

proti

**Hauptzollamt Hamburg-Stadt** (C-226/14),

in

**DHL Hub Leipzig GmbH**

proti

**Hauptzollamt Braunschweig** (C-228/14),

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, podpredsednik Sodišča v funkciji predsednika prvega senata, F. Biltgen, A. Borg Barthet (poročevalec), sodnika, M. Berger, sodnica, in S. Rodin, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. novembra 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Eurogate Distribution GmbH in DHL Hub Leipzig GmbH U. Schrömbges, odvetnik,

— za Hauptzollamt Hamburg-Stadt J. Thaler, agent,

* Jezik postopka: nemščina.

— za Hauptzollamt Braunschweig F. Zimmerer, agent,

— za grško vlado K. Georgiadis in K. Karavasili, agenta,

— za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier in A. Caeiros, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. januarja 2016

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago členov 204 in 236 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 Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 648/2005 z dne 13. aprila 2005 (UL L 117, str. 13) (v nadaljevanju: carinski zakonik), in členov 7, 10(3), drugi pododstavek, in 17(2)(a) Direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977, Šeste direktive 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), ter členov 30 in 61 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru sporov med družbo Eurogate Distribution GmbH (v nadaljevanju: Eurogate) in Hauptzollamt Hamburg-Stadt (glavni carinski urad Hamburg-mesto, Nemčija) na eni strani ter družbo DHL Hub Leipzig GmbH (v nadaljevanju: DHL) in Hauptzollamt Braunschweig (glavni carinski urad Braunschweig, Nemčija) na drugi zaradi obveznosti teh družb za plačilo davka na dodano vrednost (DDV) zaradi nastanka carinskega dolga na podlagi člena 204 carinskega zakonika.

## Pravni okvir

*Pravo Unije*

3 Dejansko stanje v postopku v glavni stvari je nastalo med letoma 2006 in 2011. Posledično se v zadevi C-226/14 uporabi Šesta direktiva, v zadevi C-228/14 pa Direktiva o DDV.

Šesta direktiva

4 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

[…]

2. uvoz blaga.“

5 Člen 7 navedene 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."

6 Člen 10(3) iste direktive določa:

„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.

[…]"

7 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;

[…]"

8 Člen 21 navedene direktive določa:

„[so DDV] dolžni plačati:

[…]

2. pri uvozu: oseba ali osebe, ki jih države članice, v katere se blago uvozi, določijo ali sprejmejo kot osebe za plačilo."

Direktiva o DDV

9 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet davka so naslednje transakcije:

[…]

(d) uvoz blaga.“

10 Člen 9(1) te direktive določa:

„‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

[…]“

11 Člen 30 te direktive 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.“

12 Člen 60 Direktive o DDV določa:

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

13 Člen 61 navedene direktive 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.“

14 Člen 70 navedene direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago uvoženo.“

15 Člen 71(1) te direktive določa:

„Če 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.“

16 Člen 167 Direktive določa:

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

17 Člen 168 navedene direktive 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 ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]

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

18 Člen 201 navedene direktive določa:

„Pri uvozu je DDV dolžna plačati oseba ali osebe, ki jih država članica uvoza določi ali prizna kot osebe, ki so dolžne plačati davek.“

Carinski zakonik

19 Člen 4, točki 7 in 10, carinskega zakonika, 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.

[…]

10. Uvozne dajatve pomeni:

— carine in druge dajatve, ki imajo enak učinek kot carine, ki se plačujejo ob uvozu blaga;

[…]“

20 Člen 79 tega zakonika določa:

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

[…]“

21 Člen 89(1) navedenega zakonika določa:

„Odložni postopek z ekonomskim učinkom se 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.“

22 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; ali

[…]“

23 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.“

24 Člen 96 navedenega 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.

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.“

25 Člen 98(1) istega zakonika določa:

„Postopek 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;

[…]“

26 Člen 105 carinskega zakonika določa:

„Oseba, 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.

[…]“

27 Člen 204 tega 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.“

28 Člen 236 navedenega zakonika določa:

„1. Uvozne ali izvozne dajatve se povrnejo, kolikor se ugotovi, da v trenutku plačila znesek teh dajatev ni bil zakonsko dolgovan ali da je bil vknjižen v nasprotju s členom 220(2).

Uvozne ali izvozne dajatve se odpustijo, kolikor se ugotovi, da v trenutku vknjižbe znesek teh dajatev ni bil zakonsko dolgovan ali da je bil vknjižen v nasprotju s členom 220(2).

Povračilo ali odpust se ne odobri, če so dejstva, ki so povzročila plačilo ali vknjižbo zneska, ki ni bil zakonsko dolgovan, posledica goljufivega dejanja udeleženega.

2. Povračilo ali odpust uvoznih ali izvoznih dajatev se odobri na podlagi zahtevka, vloženega pri pristojnem carinskem uradu pred potekom roka treh let, ki se šteje od dneva posredovanja sporočila o teh dajatvah dolžniku.

Ta rok se podaljša, če udeleženi dokaže, da zahtevka v tem roku ni mogel vložiti zaradi nepredvidljivega dogodka ali višje sile.

Carinski organi po službeni dolžnosti povrnejo ali odpustijo dajatve, če v tem roku sami ugotovijo, da gre za enega od primerov iz prvega in drugega pododstavka odstavka 1.“

Izvedbena uredba

29 Člen 866 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, v nadaljevanju: izvedbena uredba), 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“.

*Nemško pravo*

30 Člen 1 Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) z dne 21. februarja 2005 (BGBI. 2005 I, str. 386) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), 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).

[…]“

31 Člen 5 UStG določa:

„[…]

(2) Zvezno ministrstvo za finance lahko z uredbo odredi izvzetje ali zmanjšanje davka […]

[…]

5. za blago, ki je uvoženo le začasno za namene takojšnjega ponovnega izvoza v postopku carinskega nadzora;

[…]

(3) Zvezno ministrstvo za finance lahko z uredbo odredi vračilo oziroma delni ali popolni odpis prometnega davka pri uvozu, s smiselno uporabo pogojev v besedilih Sveta ali Komisije Evropskih skupnosti v zvezi z nadomestilom ali odpustom uvoznih dajatev.

[…]“

32 Člen 13 UStG določa:

„(1) Obveznost plačila davka nastane

1. Za dobave in druge storitve […]

[…]

(2) Za prometni davek pri uvozu se uporablja člen 21(2).

[…]“

33 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;

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

[…]“

34 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 vračil in pasivnem oplemenitenju.

[…]“

35 Člen 1(2) Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (zvezna uredba o izvzetju prometnega davka pri uvozu) z dne 11. avgusta 1992 (BGBl. 1992 I, str. 1526), v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja (BGBl. 2004 I, str. 21), določa:

„Ob upoštevanju člena 11 je plačila prometnega davka pri uvozu oproščen začasni uvoz blaga, ki

1. je na podlagi členov od 137 do 144 carinskega zakonika lahko uvoženo brez plačila uvozne dajatve iz člena 4, točka 10, carinskega zakonika […]

[…]

ob analogni uporabi zgoraj navedenih pravil in z njimi povezanih izvedbenih pravil, razen pravil o začasni uporabi v primeru delne oprostitve uvozne dajatve iz člena 4, točka 10, carinskega zakonika.“

## Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

*Zadeva C-226/14*

36 Družba Eurogate je od leta 2006 pooblaščena za upravljanje zasebnega carinskega skladišča. Evidenca blaga v zvezi s tem skladiščem se vodi z uporabo računalniškega programa.

37 Družba Eurogate je kot imetnik skladišča v zasebno carinsko skladiščenje prevzela neskupnostno blago svojih strank, da bi ga ponovno odpremila z ozemlja Evropske unije. Pri odstranitvi navedenega blaga iz carinskega skladišča so bile vložene carinske deklaracije za ponovni izvoz tega blaga.

38 Pri carinskem nadzoru 31. januarja 2007 je bilo ugotovljeno, da so bile odstranitve spornega blaga v evidence blaga vpisane šele po izteku roka od 11 do 126 dni po izstopu, torej prepozno glede na člen 105, prvi odstavek, carinskega zakonika v povezavi s členoma 529(1) in 530(3) izvedbene uredbe.

39 Z odločbo z dne 1. julija 2008 je Hauptzollamt Hamburg-Stadt zahteval plačilo carinskih dajatev in DDV pri uvozu za blago, ki je bilo v evidence blaga vpisano prepozno. Družba Eurogate je zoper to odločbo vložila ugovor.

40 Po odpustu dela navedenih dajatev z odločbo z dne 11. avgusta 2009 je z odločbo z dne 8. decembra 2009 ugovor družbe Eurogate glede ostalih dolgovanih dajatev zavrnil kot neutemeljen, ker bi bilo treba zamudo pri vpisu v evidence blaga šteti za kršitev obveznosti, ki jih ima družba Eurogate v okviru postopka carinskega skladiščenja, in ker naj bi ta neizpolnitev zato vodila k nastanku carinskega dolga na podlagi člena 204(1) carinskega zakonika.

41 Družba Eurogate je pri Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu, Nemčija) vložila tožbo za razglasitev ničnosti odločbe z dne 1. julija 2008, kakor je bila spremenjena z odločbo z dne 11. avgusta 2009 in potrjena z odločbo z dne 8. decembra 2009, v kateri je zlasti navajala, da zamude pri vpisu odstranitev iz carinskega skladišča v evidence ne pomenijo kršitve njenih obveznosti v smislu člena 204(1)(a) carinskega zakonika, ker naj bi bilo treba to obveznost vpisa, ki izhaja iz povezanih določb člena 105 carinskega zakonika in člena 530(3) izvedbene uredbe, izpolniti šele po koncu postopka carinskega skladiščenja.

42 Vprašanje določanja carinskih dajatev je bilo Sodišču predloženo v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 6. septembra 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 Sodišče je v točki 35 te sodbe navedlo, da je treba člen 204(1)(a) carinskega zakonika razlagati tako, da v zvezi z neskupnostnim blagom neizpolnitev obveznosti vpisa odstranitve blaga iz carinskega skladišča v za to namenjene evidence blaga, in to najpozneje ob tej odstranitvi, povzroči nastanek carinskega dolga za navedeno blago, čeprav je bilo ponovno izvoženo.

44 Družba Eurogate glede DDV pri uvozu izpodbija odločbo o odmeri tega davka, ker ne glede na nastanek carinskega dolga pogoji glede DDV pri uvozu niso izpolnjeni, ker zadevno blago ni bilo vključeno v gospodarski krogotok Unije.

45 Hauptzollamt Hamburg-Stadt je na to trditev odgovorilo, da nastanek carinskega dolga prav tako pomeni nastanek obveznosti obračuna DDV pri uvozu, ker nacionalna zakonodaja o prometnem davku in predpisi Unije na področju DDV napotujejo na carinsko pravo.

46 V zvezi s tem predložitveno sodišče opozarja, da ta utemeljitev ustreza sodni praksi nemških sodišč, tako da je treba tožbe iz tega naslova zavrniti, ker ni izpolnjen noben izmed pogojev za izvzetje davka pri uvozu iz člena 5 UStG in člena 1(2) zvezne uredbe o izvzetju prometnega davka pri uvozu v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari.

47 Vendar se predložitveno sodišče sprašuje, na eni strani, ali je DDV pri uvozu nujno dolgovan v primeru nastanka carinskega dolga pri uvozu na podlagi člena 204 carinskega zakonika, in na drugi strani, ali je lahko imetnik carinskega skladišča, kot je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, glede na primer, zavezan k plačilu DDV.

48 V teh okoliščinah je Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je v nasprotju z določbami Šeste direktive 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 carinskega zakonika – 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?

Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen:

2. Ali določbe Šeste direktive 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, Šeste direktive v povezavi s členom 204(1) carinskega zakonika, tudi če se blago ne uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij v smislu člena 17(2)(a) Šeste direktive?“

*Zadeva C-228/14*

49 5. januarja 2011 je bil začet zunanji tranzitni postopek T 1 v zvezi z neskupnostnim blagom. Po začetku postopka je bilo treba blago prepeljati v Macao (Kitajska) v predpisanem roku, najkasneje pa 12. januarja 2011 prek carinskega urada na letališču Hannover (Nemčija) ali letališču Leipzig (Nemčija). Družba DHL, ki je prevoznik v smislu člena 96(2) carinskega zakonika, blaga pred njegovo odpravo v Macao ni predložila carinskemu uradu na letališču Leipzig.

50 Carinskega postopka v skladu s členom 366(2) izvedbene uredbe ni bilo mogoče končati, ker ni bilo mogoče predložiti zahtevanih dokumentov.

51 Hauptzollamt Braunschweig (glavni carinski urad Braunschweig) je 8. avgusta 2011 družbi DHL v skladu s členom 204(1)(a) carinskega zakonika izdalo odločbo o odmeri DDV pri uvozu, v znesku 6002,01 EUR. Pritožba ni bila vložena.

52 Družba DHL je 29. februarja 2012 v skladu s členom 236 carinskega zakonika zahtevala vračilo DDV pri uvozu, plačanega na podlagi te odločbe o odmeri.

53 Hauptzollamt Braunschweig (glavni carinski urad Braunschweig) je z odločbama z dne 28. marca 2012 in 5. julija 2012 zavrnil zahtevo za vračilo dajatev pri uvozu in pritožbo družbe DHL.

54 Družba DHL je pri Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu) vložila tožbo, v kateri je trdila, da na blago v tranzitu, ki ni bilo sproščeno v nemški gospodarski krogotok, ni mogoče zaračunati DDV.

55 V teh okoliščinah je Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo 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 carinskega zakonika – v obravnavanem primeru: opustitev pravočasnega končanja 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) carinskega zakonika v povezavi z določbami Direktive o DDV, 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?“

56 S sklepom predsednika Sodišča z dne 14. oktobra 2014 sta bili zadevi C-226/14 in C-228/14 združeni za pisni in ustni postopek ter izdajo skupne sodbe.

## Vprašanja za predhodno odločanje

*Prvo vprašanje v zadevi C-226/14*

57 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v zadevi C-226/14 v bistvu sprašuje, ali je treba člen 7(3) Šeste direktive razlagati tako, da je DDV na ponovno izvoženo neskupnostno blago dolgovan v primeru, ko carinski dolg nastane izključno na podlagi člena 204 carinskega zakonika.

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

59 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.

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

61 Člen 7(3) Šeste direktive določa, da je kraj uvoza blaga, kadar je zanj pri vnosu v Unijo začet eden od postopkov iz člena 16(1)(B), točke od (a) do (d), iste direktive, v državi članici, na ozemlju katere se ti postopki končajo.

62 V tem primeru je bilo za blago iz postopka v glavni stvari z izvorom iz tretje države začet postopek carinskega skladiščenja države članice pred ponovnim izvozom s carinskega področja.

63 Posledično je bilo to blago po datumu vstopa v Unijo in do datuma njegovega ponovnega izvoza v postopku iz člena 16(1)(B)(c) Šeste direktive.

64 Spomniti je treba, da je Sodišče v točki 35 sodbe z dne 6. septembra 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), presodilo, da v primeru neskupnostnega blaga neizpolnitev obveznosti vpisa odstranitve blaga iz carinskega skladišča v za to namenjene evidence, in sicer najpozneje ob tej odstranitvi, povzroči nastanek carinskega dolga za navedeno blago na podlagi člena 204(1)(a) carinskega zakonika, čeprav je bilo ponovno izvoženo.

65 Vendar pa v postopku v glavni stvari ni sporno, da je bila neizpolnitev te obveznosti ugotovljena po ponovnem izvozu zadevnega blaga. Zato je bilo to blago zajeto v postopku carinskega skladiščenja do njegovega ponovnega izvoza in ni sporno, da ni obstajalo nobeno tveganje, da bi bilo slednje sproščeno v gospodarski krogotok Unije. Kot je namreč navedel generalni pravobranilec v točki 97 sklepnih predlogov, lahko ob carinskem dolgu 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.

66 Ker zadevno blago na dan ponovne prodaje še ni bilo sproščeno iz teh postopkov, čeprav je bilo dejansko na ozemlju Unije, ni mogoče šteti, da je bilo predmet „uvoza“ v smislu člena 2, točka 2, Šeste direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, točka 46).

67 Ker torej v času dejanskega stanja spora o glavni stvari ni bilo uvoza, zadevno blago ni bilo predmet DDV na podlagi člena 2, točka 2, Šeste direktive (sodba z dne 8. novembra 2012, Profitube, C 165/11, EU:C:2012:692, točka 48).

68 Kot pravilno navaja Evropska komisija, sodba z dne 15. maja 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329) ne omaja tega odgovora. V zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, je bil uporabljen člen 866 izvedbene uredbe, ki določa, da če je ob uvozu nastal carinski dolg v skladu z določbami členov 203 ali 204 carinskega zakonika in so bile uvozne dajatve plačane, se zadevno blago šteje za skupnostno blago, ne da bi bilo treba vložiti carinsko deklaracijo za sprostitev blaga v prosti promet.

69 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 84 sklepnih predlogov, je področje uporabe tega člena 866 omejeno na blago, ki je na carinskem ozemlju Unije, razen blaga, ki je bilo ponovno izvoženo. Iz točke 65 te sodbe izhaja, da je zadevno blago iz postopka v glavni stvari že zapustilo carinsko območje Unije in ga dejansko ni bilo mogoče sprostiti v gospodarski krogotok.

70 Kot je navedel generalni pravobranilec v točkah 86 in 87 sklepnih predlogov, se zato člena 866 izvedbene uredbe v tem postopku ne more uporabiti, saj je v zvezi z blagom, ki je predmet spora o glavni stvari in ki je bilo neprekinjeno v odložnem postopku, carinski dolg nastal šele po tem, ko je bilo ponovno izvoženo. Za zadevno blago je bil postopek carinskega skladiščenja končan izključno zaradi njegovega ponovnega izvoza, ker ni prišlo do uvoza.

71 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje v zadevi C-226/14 odgovoriti, da je treba člen 7(3) Šeste direktive razlagati tako, da DDV na ponovno izvoženo neskupnostno blago ni dolgovan v primeru, če na dan njegovega ponovnega izvoza za to blago niso bili končani carinski postopki iz te določbe, vendar se zaradi ponovnega izvoza nanj niso več nanašali, in sicer tudi če je carinski dolg nastal izključno na podlagi člena 204 carinskega zakonika.

*Drugo in tretje vprašanje v zadevi C-226/14*

72 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje v zadevi C-226/14 na drugo in tretje vprašanje v tej zadevi ni treba odgovoriti.

*Vprašanje v zadevi C-228/14*

73 Predložitveno sodišče v zadevi C-228/14 v bistvu sprašuje, ali je treba člen 236(1) carinskega zakonika v povezavi z določbami Direktive o DDV razlagati tako, 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 carinskega zakonika nastal carinski dolg, ni zakonsko dolgovan, če je kot dolžnik terjan tisti, ki je bil odgovoren za neizpolnjeno obveznost, vendar ni bil upravičen do razpolaganja s tem blagom.

74 Najprej je treba spomniti, da se v zadevi C-228/14 uporabi Direktiva o DDV. Ker pa določbe te direktive, ki se uporabijo v tej zadevi, ustrezajo členom Šeste direktive, ki se uporabi v zadevi C-226/14, je treba smiselno opozoriti na analizo Sodišča v točkah od 58 do 61 te sodbe, da bi predhodno preverili, če je DDV dejansko dolgovan.

75 V zvezi s tem je bilo blago iz postopka v glavni stvari iz tretje države pred ponovnim izvozom iz carinskega območja v postopku zunanjega tranzita.

76 Zato je bilo to blago od njegovega vnosa na ozemlje Unije v postopku iz člena 61, prvi odstavek, Direktive o DDV.

77 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je neizpolnitev obveznosti končanja zunanjega tranzitnega postopka s predložitvijo zadevnega blaga iz postopka v glavni stvari pristojnemu carinskemu uradu, pred prenosom v tretjo državo, povzročila nastanek carinskega dolga na podlagi člena 204(1)(a) carinskega zakonika, česar stranke v postopku v glavni stvari ne izpodbijajo. Vendar pa je treba ugotoviti, da je to blago, ki je bilo ponovno izvoženo, ne da bi bilo vneseno v gospodarski krogotok Unije, do datuma ponovnega izvoza ostalo v zunanjem tranzitnem postopku.

78 Ker zadevno blago iz postopka v glavni stvari na dan njegovega ponovnega izvoza še ni bilo sproščeno iz tega postopka, čeprav je bilo dejansko na ozemlju Unije, ni mogoče šteti, da je bilo predmet „uvoza“ v smislu člena 2(1)(d) Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2012, C-165/11, EU:C:2012:692, točka 46).

79 Ker v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari ni bilo uvoza, zadevno blago ni bilo predmet DDV na podlagi člena 2(1)(d) Direktive o DDV (sodba z dne 8. novembra 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, točka 48).

80 Iz tega izhaja, da se vprašanje identitete zavezanca, ker ni bil podan obdavčljiv dogodek za DDV, namreč uvoz v skladu s členom 2(1)(d) Direktive o DDV, ne postavlja več.

81 Poleg tega je Sodišče že presodilo, da je treba člen 4, točka 10, carinskega zakonika razlagati tako, da uvozne dajatve ne vključujejo DDV, ki se plača ob uvozu blaga (sodba z dne 29. julija 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, točka 47).

82 Zato člen 236(1) carinskega zakonika, ki določa, da se uvozne ali izvozne dajatve povrnejo, če se ugotovi, da v trenutku plačila znesek teh dajatev ni bil zakonsko dolgovan, ne vključuje vračila DDV.

83 Glede na navedene ugotovitve je treba na postavljeno vprašanje v zadevi C-228/14 odgovoriti, da je treba člen 236(1) carinskega zakonika v povezavi z določbami Direktive o DDV razlagati tako, da v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, ker DDV na ponovno izvoženo neskupnostno blago ni dolgovan, če za to blago niso bili končani carinski postopki iz člena 61 Direktive o DDV, in sicer tudi če je carinski dolg nastal izključno na podlagi člena 204 carinskega zakonika, ni podan zavezanec za plačilo DDV. Člen 236 tega zakonika je treba razlagati tako, da ga ni mogoče uporabiti v položajih, ki se nanašajo na vračilo DDV.

## Stroški

84 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku 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. **Člen 7(3) 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 davek na dodano vrednost na ponovno izvoženo neskupnostno blago ni dolgovan, če na dan njegovega ponovnega izvoza za to blago niso bili končani carinski postopki iz te določbe, vendar se zaradi ponovnega izvoza nanj niso več nanašali, in sicer**

**tudi če je carinski dolg nastal izključno na podlagi člena 204 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.**

2. **Člen 236(1) Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 648/2005, v povezavi z določbami Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, ker davek na dodano vrednost na ponovno izvoženo neskupnostno blago ni dolgovan, če za to blago niso bili končani carinski postopki iz člena 61 te direktive, in sicer tudi če je carinski dolg nastal izključno na podlagi člena 204 Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 648/2005, ni podan zavezanec za plačilo davka na dodano vrednost. Člen 236 te uredbe je treba razlagati tako, da ga ni mogoče uporabiti v položajih, ki se nanašajo na vračilo davka na dodano vrednost.**

Podpisi