

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 1. junija 2017

* Jezik postopka: nemščina. odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Zunanji tranzitni postopek – Prevoz blaga prek prostega pristanišča v državi članici – Zakonodaja te države članice, v skladu s katero so prosta pristanišča zunaj nacionalnega ozemlja – Odstranitev blaga izpod carinskega nadzora – Nastanek carinskega dolga in obveznost obračuna DDV“

V zadevi C-571/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče v Hessnu, Nemčija) z odločbo z dne 29. septembra 2015, ki je na Sodišče prispela 6. novembra 2015, v postopku

Wallenborn Transports SA

proti

Hauptzollamt Gießen,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, M. Berger, sodnica, A. Borg Barthet (poročevalec), E. Levits in F. Biltgen, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Wallenborn Transports SA B. Klüver, odvetnik,
- za grško vlado E. Tsaousi in A. Dimitrakopoulou, agentki,
- za Evropsko komisijo A. Caeiros, M. Wasmeier in L. Grønfeldt, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 13. decembra 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 61, prvi odstavek, in 71(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2007/75/ES

z dne 20. decembra 2007 (UL 2007, L 346, str. 13) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), ter členov 203(1) in 204(1)(a) Uredbe Sveta (EGS) 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 Sveta (ES) št. 1791/2006 z dne 20. novembra 2006 (UL 2006, L 363, str. 1) (v nadaljevanju: carinski zakonik).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Wallenborn Transports SA (v nadaljevanju: Wallenborn) in Hauptzollamt Gießen (carinska uprava Gießen, Nemčija) glede obveznosti, v skladu s katero bi morala ta družba zaradi nastanka carinskega dolga plačati davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(d) uvoz blaga.“

4 Člen 5 Direktive o DDV, ki spada v naslov II te direktive, „Ozemeljska uporaba“, določa:

„Za namene te direktive se uporabljajo naslednje opredelitve:

(1) „Skupnost“ in „ozemlje Skupnosti“ pomeni ozemlje držav članic, kot je opredeljeno v točki (2);

(2) „država članica“ in „ozemlje države članice“ pomeni ozemlje vsake države članice Skupnosti, za katerega se uporablja Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti v skladu z njenim členom 299, razen ozemlja ali ozemelj iz člena 6 te direktive;

(3) „tretja ozemlja“ pomenijo ozemlja iz člena 6;

(4) „tretja država“ pomeni vsako državo ali ozemlje, za katero se Pogodba ne uporablja.“

5 Člen 6 te direktive določa:

„1. Ta direktiva se ne uporablja za naslednja ozemlja, ki so del carinskega območja Skupnosti:

(a) Gora Atos;

(b) Kanarski otoki;

(c) francoski šezmorski departmaji;

(d) Ålandski otoki;

(e) Kanalski otoki.

2. Ta direktiva se ne uporablja za naslednja ozemlja, ki niso del carinskega območja Skupnosti:

- (a) otok Helgoland;
- (b) ozemlje Büsingen;
- (c) Ceuta;
- (d) Melilla;
- (e) Livigno;
- (f) Campione d'Italia;
- (g) italijanske vode Luganskega jezera.“

6 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.“

7 člen 60 te direktive določa:

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

8 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.“

9 člen 70 Direktive o DDV določa:

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

10 člen 71 te direktive določa:

„1. Če je za blago pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov ali transakcij iz členov 156, 276 in 277 ali postopek zaasnega 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.

Vendar, če je uvoženo blago zavezano carini, kmetijskim prelevmanom ali dajatvam z enakim učinkom, določenih v okviru skupne politike, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna teh dajatev.

2. Če uvoženo blago ni zavezano nobenim dajatvam iz drugega pododstavka odstavka 1, države članice glede obdavčljivega dogodka in trenutka nastanka obveznosti obračuna DDV

uporabljajo določbe, ki se uporabljajo za obračun carine.“

11 Člen 156 iste direktive določa:

„1. Države članice lahko oprostijo naslednje transakcije:

- (a) dobave blaga, namenjene da se predložijo carini in, kadar je to ustrezno, zašasni hrambi;
- (b) dobave blaga, namenjene vnosu v prosto cono ali v prosto skladišče;
- (c) dobave blaga, za katere naj bi se začel postopek carinskega skladiščenja ali postopek aktivnega oplemenitenja;
- (d) dobave blaga, namenjene da se prepeljejo v teritorialne vode za vgradnjo v vrtnalke ali proizvodne plošadi zaradi gradnje, popravila, vzdrževanja, spremembe ali opremljanja takšnih plošadi ali za povezavo takšnih vrtnalnih ali proizvodnih plošadi s kopnim;
- (e) dobave blaga, namenjene da se prepeljejo v teritorialne vode za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje vrtnalnih ali proizvodnih plošadi.

2. Prostori iz odstavka 1 se opredelijo v skladu z veljavnimi carinskimi določbami Skupnosti.“

12 Člen 202 Direktive o DDV določa:

„DDV je dolžna plačati oseba, ki da nalog, da se za blago končajo postopki ali možnosti iz členov 156, 157, 158, 160 in 161.“

Carinski zakonik

13 Člen 4 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 vključuje 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 alineji, bodisi iz blaga, navedenega v prvi in drugi alineji.

(8) ‚Neskupnostno blago‘ pomeni vse blago, razen naštetega v pododstavku 7.

Skupnostno blago izgubi svoj status, ko dejansko zapusti carinsko območje Skupnosti, kar pa ne vpliva na člena 163 in 164.

[...]

(10) ‚Uvozne dajatve‘ pomeni:

- carine in druge dajatve, ki imajo enak učinek kot carine, ki se plačujejo ob uvozu blaga,
- kmetijske prelevmane in druge uvozne dajatve, uvedene v okviru skupne kmetijske politike ali posebnih dogovorov, ki veljajo za določeno blago, pridobljeno s predelavo kmetijskih proizvodov.

[...]

(15) ‚Carinsko dovoljena raba ali uporaba blaga‘ pomeni:

- (a) vnos blaga v carinski postopek;
- (b) vnos blaga v prosto cono ali prosto skladišče;

[...]

(16) ‚Carinski postopek‘ pomeni:

[...]

- (b) tranzit;

[...]“

14 Člen 37 carinskega zakonika določa:

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

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

15 Člen 92 navedenega 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.“

16 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.“

17 Člen 166 tega zakonika določa:

„Proste cone in prosta skladišča so deli carinskega območja Skupnosti ali prostori na tem območju, ločeni od preostalega dela tega območja, na katerih:

(a) se neskupnostno blago, za uporabo uvoznih dajatev in ukrepov trgovinske politike pri uvozu obravnava, kot da se ne nahaja na carinskem območju Skupnosti, če se ne sprosti v prosti promet ali da v drug carinski postopek ali uporabi oz. porabi pod drugimi pogoji, kot so tisti, ki so predvideni v carinski zakonodaji;

(b) se za določeno skupnostno blago, za katero je to s posebnim predpisom Skupnosti predvideno, zaradi vnosa v prosto cono ali prosto skladišče uporabljajo ukrepi, ki so praviloma vezani na izvoz tega blaga.“

18 Člen 167 carinskega zakonika določa:

„1. Države članice lahko določene dele carinskega območja Skupnosti razglasijo za proste cone ali dovolijo postavitve prostih skladišč.

2. Države članice določijo geografsko razmejitev vsake cone. Prostore, ki so namenjeni za prosto skladišče, morajo odobriti države članice.

3. Vključijo se proste cone razen con, opredeljenih v skladu s členom 168(a). Države članice določijo vhode in izhode iz vsake proste cone ali prostega skladišča.

[...]“

19 Člen 170 tega zakonika določa:

„1. Brez vpliva na člen 168 (4) blaga pri vnosu v prosto cono ali prosto skladišče ni treba niti predložiti carinskemu organu niti zanj vložiti carinske deklaracije.

2. Carinskemu organu se predloži blago in se zanj izpolnijo predpisane carinske formalnosti, če

(a) je bilo dano v carinski postopek in se z njegovim vstopom v prosto cono ali prosto skladišče ta postopek zaključi; vendar predložitev ni potrebna, če se v okviru carinskega postopka za blago dovoli opustitev obveznosti predložitve blaga;

[...]“

20 Člen 202(1) in (2) navedenega zakonika določa:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

(a) z nezakonitim vnosom blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, na carinsko območje Skupnosti,

ali

(b) z nezakonitim vnosom takšnega blaga, ki se nahaja v prosti carinski coni ali prostem skladišču, v drugi del tega območja.

V skladu s tem členom se šteje za nezakoniti vnos vsak vnos, pri katerem gre za kršitev členov 38 do 41 in druge alineje člena 177.

2. Carinski dolg nastane v trenutku nezakonitega vnosa blaga.“

21 Člen 203 istega zakonika določa:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

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

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

3. Dolžniki so:

– oseba, ki je odstranila blago izpod carinskega nadzora,

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

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

kakor tudi

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

22 Člen 204 carinskega zakonika določa:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

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

[...]

v primerih, ki niso naštet 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 ni zaradi uporabe blaga v posebne namene dejansko ni bil izpolnjen.

3. Dolжник 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.“

Izvedbena uredba

23 člen 356 Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 6, str. 3), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 1192/2008 z dne 17. novembra 2008 (UL 2008, L 329, str. 1) (v nadaljevanju: izvedbena uredba), določa:

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

2. Rok, ki ga določi urad odhoda, je zavezuječ za carinske organe držav članic, na katerih ozemlju poteka skupnostna tranzitna operacija, in ga ti organi ne spreminjajo.“

24 Naslov V dela II izvedbene uredbe, „Druge carinsko dovoljene rabe ali uporabe“, vsebuje poglavje 1, ki se nanaša na „proste cone in prosta skladišča“, v katerem je člen 799 te uredbe. Ta člen določa:

„V tem poglavju:

(a) „kontrola vrste I“ pomeni kontrole, ki temeljijo predvsem na obstoju ograje;

[...]“

25 Del IV izvedbene uredbe, ki se nanaša na carinski dolg, vsebuje naslov II, „Nastanek dolga“, v katerem je člen 859. Ta člen določa:

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

- ne predstavljajo poskusa odstranitve blaga izpod carinskega nadzora;
- da ne vključujejo očitne malomarnosti udeleženega,
- da so naknadno izpolnjene vse formalnosti, potrebne za ureditev položaja blaga:

[...]

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

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

[...]

6. pri blagu, ki se začasno skladišči ali je vneseno v carinski postopek, odstranitev blaga s carinskega območja Skupnosti ali uvedba v prosto ceno kontrolne vrste I v pomenu iz člena 799 ali v prosto skladišče brez izvedbe potrebnih formalnosti;

[...]“

Nemško pravo

Zakon o prometnem davku

26 §len 1 Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) z dne 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o prometnem davku), določa:

„(1) Predmet prometnega davka so naslednje transakcije:

[...]

4. uvoz blaga na nacionalno ozemlje [...] (davek na dodano vrednost pri uvozu);

[...]

(2) ‚Nacionalno ozemlje‘ v smislu tega zakona je ozemlje Zvezne republike Nemčije razen [...] prostih con kontrolne vrste I na podlagi §lena 1(1), prvi stavek, zakona o carinski upravi (Zollverwaltungsgesetz) (prosta pristanišča) [...]. ‚Tujina‘ v smislu tega zakona je ozemlje, ki se v skladu s tem zakonom ne šteje za nacionalno ozemlje. [...]

(3) Naslednje transakcije, ki se opravijo v prostih pristaniščih [...], se štejejo za transakcije, opravljene na nacionalnem ozemlju:

1. dobave in pridobitve – znotraj Skupnosti – blaga, ki je namenjeno uporabi ali porabi na označenih ozemljih [...];

[...]

4. dobave blaga, ki je ob dobavi [...]

[...]

(b) za namene prometnega davka pri uvozu v prostem prometu;

[...]“

27 §len 13 zakona o prometnem davku, naslovljen „Nastanek davka“, v odstavku 2 določa:

„Za prometni davek pri uvozu se uporablja §len 21(2).“

28 §len 21 zakona o prometnem davku, naslovljen „Posebna pravila za prometni davek pri uvozu“, določa:

„[...]“

2. Za DDV pri uvozu se smiselno uporabljajo predpisi o carinah;

[...]

2a. Mesta carinjenja v tujini, na katerih uradna dejanja opravljajo za to pooblašeni nemški carinski uradniki, se za ta namen štejejo za nacionalno ozemlje. [...]

Zakon o carinski upravi

29 §len 1(1) Zollverwaltungsgesetz (zakon o carinski upravi) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, v odstavku 1 določa:

„Promet blaga prek mej carinskega območja Evropskih skupnosti (carinsko območje Skupnosti) in prek mej prostih con v smislu §lena 167(3) carinskega zakonika v povezavi s §lenom 799(a) [izvedbene uredbe] [...] (proste cone kontrolne vrste I) je v okviru področja uporabe tega zakona predmet carinskega nadzora. [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

30 Blago, ki je bilo 11. junija 2009 vneseno na carinsko območje Evropske unije in dan prej uvoženo na letališču Frankfurt na Majni (Nemčija), je bilo po tem, ko je bilo na kratko začasno skladiščeno, deklarirano v zunanji skupnostni tranzitni postopek.

31 Prejemnica tega blaga je bila družba s sedežem v prostem pristanišču Hamburg (Nemčija), ki je bilo v času dejanskega stanja prosta cona kontrolne vrste I v smislu §lena 799 izvedbene uredbe in katerega meje so bile pod carinskim nadzorom. Tranzitni postopek bi se moral končati do 17. junija 2009.

32 Družba Wallenborn je kot pooblašeni prevoznik zadevno blago z velikim tovornjakom odposlala do prostega pristanišča Hamburg, kjer je bilo 11. junija 2009 po odstranitvi carinske oznake raztovorjeno. Vendar to blago ni dospelo do namembnega carinskega urada. Navedeno blago med zadrževanjem v prosti coni ni bilo niti sproščeno v prosti promet, niti potrošeno, niti uporabljeno.

33 Zadevno blago je bilo 16. junija 2009 natovorjeno v zabojnik in z ladjo prepeljana na Finsko, kjer je bilo dano v postopek carinskega skladiščanja, nato pa prepeljana v Rusijo.

34 Carinska uprava Gießen je 2. septembra 2010 glavnemu zavezancu, ki je kot pošiljatelj zadevno blago deklariral v tranzitni postopek, in družbi Wallenborn kot prevozniku izdala odločbo o odmeri carine in prometnega davka pri uvozu.

35 Vendar se je plačilo terjalo le od tožeče stranke v postopku v glavni stvari, ker je glavni zavezanec dokazal, da je bilo zadevno blago pravilno predano in tovorni list pravilno predložen, medtem ko je družba Wallenborn pozabila pravilno končati tranzitni postopek. Prejemnica tega blaga je navedla, da je menila, da je bilo to blago ocarinjeno, in da ji spremna tranzitna listina ob dobavi ni bila predložena.

36 Družba Wallenborn v utemeljitev tožbe pred predložitvenim sodiščem priznava, da je carinski dolg nastal, ko je bil velik tovornjak, s katerim se je prevažalo zadevno blago, raztovorjen in carinska oznaka odstranjena. Vendar trdi, da prosto pristanišče Hamburg kot prosta cona ni bilo del nemškega nacionalnega ozemlja v smislu zakona o prometnem davku. Družba Wallenborn iz tega sklepa, da je do obdavčljivega dogodka za nastanek carinskega dolga v smislu §lena 203(1) carinskega zakonika prišlo zunaj nemškega davčnega ozemlja in da zato obdavčljiva transakcija ne obstaja.

37 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari dodaja, da čeprav sta carina in prometni davek pri uvozu različni vrsti davka, carinski dolg in dolg v zvezi s prometnim davkom pri uvozu nista mogla nastati na različna datuma. Prav tako prometni davek pri uvozu ni mogel nastati zaradi drugega obdavčljivega dogodka, kot je obdavčljivi dogodek za carinski dolg.

38 Carinska uprava Gießen pa navaja, da je sočasno s carinskim dolgom na podlagi §lena 203(1) carinskega zakonika nastala tudi obveznost obračuna prometnega davka pri uvozu, ne

glede na to, da je ta obdavčljivi dogodek za nastanek carinskega dolga nastopil na ozemlju prostega pristanišča Hamburg. Poleg tega trdi, da dejstvo, da je bilo zadevno blago prepeljeno na Finsko, nato pa izvoženo, ni upoštevno.

39 V sporu o glavni stvari se postavljajo vprašanja glede razlage prava Unije, zato je Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče v Hessnu, Nemčija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je predpis države članice s področja DDV, v skladu s katerim proste cone kontrolne vrste I (prosta pristanišča) niso del nacionalnega ozemlja, eden od postopkov iz člena 156 Direktive o DDV, na katere se nanašata člena 61, prvi odstavek, in 71(1), prvi pododstavek, navedene direktive?

Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen:

2. Ali obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka za blago, ki je zavezano carinskim dajatvam, v skladu s členom 71(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV nastaneta ob nastanku obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna carinskih dajatev, tudi če obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna carinskih dajatev nastaneta znotraj proste cone kontrolne vrste I in zakonodaja o davku na dodano vrednost države članice, na katere ozemlju je prosta cona, določa, da proste cone kontrolne vrste I (prosta pristanišča) niso del nacionalnega ozemlja?

Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen:

3. Ali obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka za blago, ki je v zunanjem tranzitnem postopku, ki ni končan, uvedeno v prosto cono kontrolne vrste I in je v prosti coni nezakonito odstranjeno izpod carinskega nadzora, tako da zanj nastane carinski dolg na podlagi člena 203(1) carinskega zakonika, nastaneta v istem trenutku na podlagi drugega obdavčljivega dogodka, in sicer na podlagi člena 204(1)(a) carinskega zakonika, ker blago pred dejanjem, s katerim je bilo nezakonito odstranjeno izpod carinskega nadzora, ni bilo predloženo carinskemu uradu na nacionalnem ozemlju, ki je pristojen za prosto cono, in tranzitni postopek tam ni bil končan?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

40 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 61, prvi odstavek, in 71(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da se za blago, ki je znotraj proste cone, lahko šteje, da spada pod „eno od transakcij iz člena 156“ te direktive, če proste cone na podlagi določbe prava zadevne države članice za namene obdavčitve z DDV niso del njenega nacionalnega ozemlja.

41 Najprej je treba navesti, da predložitveno sodišče očitno meni, da je pritrdilen odgovor na to vprašanje odvisen od pogoja, da se ta nacionalna določba lahko obravnava, kot da je z njo uvedena davčna oprostitve v smislu člena 156 Direktive o DDV. Vendar določba, v skladu s katero so proste cone glede na DDV izključene iz nacionalnega ozemlja, po mnenju Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče v Hessnu) ne pomeni take oprostitve v strogem pomenu besede.

42 Vendar je treba spomniti – kot je storil generalni pravobranilec v točkah 50 in 51 sklepnih predlogov – da čeprav člen 156 Direktive o DDV državam članicam podeljuje možnost oprostitve nekaterih vrst transakcij, ki so v njem našteje in med katerimi so v točki (b) dobave blaga, namenjene vnosu v prosto cono ali v prosto skladišče, pa člena 61, prvi odstavek, in 71(1), prvi pododstavek, te direktive ne napotujeta na pogoje za uporabo njenega člena 156, ampak samo na

transakcije in carinske postopke, ki so tam naštet.

43 Člen 71(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV namreč določa, da se je za blago pri vnosu v Unijo začet eden od postopkov ali transakcij iz člena 156 te direktive, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta šele v trenutku, ko se za to blago ti postopki ali transakcije končajo. V tem primeru se v skladu s tem, kar določa člen 61, prvi odstavek, navedene direktive, uvoz zadevnega blaga opravi v državi članici, na ozemlju katere se za to blago taki postopki ali transakcije končajo.

44 Zato je treba napotilo, vsebovano v členih 61, prvi odstavek, in 71(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV, na „[enega] od postopkov ali transakcij iz“ njenega člena 156 razlagati tako, da zajema med drugim proste cone.

45 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da v skladu s tema določbama blaga, vnesenega v prosto cono, na celoma za namene DDV ni mogoče šteti za uvoženo. V tem smislu proste cone, na katere napotuje nacionalna določba, ki določa, da proste cone za namene obdavčitve z DDV niso del nacionalnega ozemlja, ustrezajo prostim conam iz člena 156 Direktive o DDV.

46 Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 61, prvi odstavek, in 71(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da napotilo na „[enega] od postopkov ali transakcij iz“ njenega člena 156 zajema proste cone.

Drugo vprašanje

47 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 71(1) Direktive o DDV razlagati tako, da odstranitev blaga izpod carinskega nadzora znotraj proste cone povzroči nastanek obdavčljivega dogodka in obveznost obračuna DDV pri uvozu.

48 Člen 71(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV namreč določa, da se je za blago pri vnosu v Unijo začet zunanji tranzitni postopek ali eden od postopkov ali transakcij iz člena 156 te direktive, med drugim obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta šele v trenutku, ko se za to blago ti postopki ali transakcije končajo.

49 Drugi pododstavek navedene določbe se nanaša na poseben položaj uvoženega blaga, zavezanega carini, kmetijskim prelevmanom ali dajatvam z enakim učinkom, določenim v okviru skupne politike, za katerega obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta ob nastanku obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna teh dajatev.

50 V postopku v glavni stvari ni sporno, da je bila odstranitev zadevnega blaga izpod carinskega nadzora kot posledica neupravičene odstranitve carinske oznake povod za nastanek carinskega dolga na podlagi člena 203(1) carinskega zakonika (glej v zvezi s tem sodbo z dne 15. maja 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, točka 34).

51 S to odstranitvijo izpod carinskega nadzora se je končal tudi zunanji tranzitni postopek (glej v tem smislu sodbo z dne 11. julija 2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, točka 53).

52 Ker pa je do navedene odstranitve izpod carinskega nadzora prišlo znotraj proste cone, je zadevno blago iz postopka v glavni stvari še naprej spadalo pod eno od transakcij iz člena 156(1)(b) Direktive o DDV, tako da pogoji za nastanek dolga za DDV *a priori* niso bili izpolnjeni.

53 Kot je razvidno iz točke 45 te sodbe, to, da je blago ob odstranitvi izpod carinskega nadzora znotraj proste cone, preprečuje tudi uporabo člena 71(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV, saj tako ni kraja uvoza.

54 V teh okoliščinah je vendarle treba spomniti, da je Sodišče razsodilo, da se obveznost obračuna DDV lahko prišteje carinskemu dolgu, če je na podlagi nezakonitega dejanja, zaradi katerega je nastal ta dolg, mogoče domnevati, da je zadevno blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije in je bilo zato lahko predmet potrošnje, torej akta, ki je obdavčen z DDV (sodba z dne 2. junija 2016, Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig, C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:405, točka 65).

55 Glede tega – kot je generalni pravobranilec navedel v točkah od 67 do 69 sklepnih predlogov – je treba natančno domnevati, da če je blago, ki je zavezano uvoznim dajatvam, odstranjeno izpod carinskega nadzora znotraj proste cone in ga ni več v tej coni, je vstopilo v gospodarski krogotok Unije.

56 Vendar kadar se v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, navedene v točkah 32 in 33 te sodbe, izkaže, da ni bilo vnosa zadevnega blaga v gospodarski krogotok Unije, kar mora preveriti predložitveno sodišče, ni dolgovan noben DDV pri uvozu.

57 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 71(1) Direktive o DDV razlagati tako, da zaradi odstranitve blaga izpod carinskega nadzora znotraj proste cone ne nastane niti obdavčljivi dogodek niti obveznost obračuna DDV pri uvozu, če to blago ni vstopilo v gospodarski krogotok Unije, kar mora ugotoviti predložitveno sodišče.

Tretje vprašanje

58 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da če carinski dolg nastane na podlagi člena 203 carinskega zakonika in če je zaradi okoliščin spora o glavni stvari izključeno, da je posledica tega dolga nastanek obveznosti plačila DDV, je treba za utemeljitev obdavčljivega dogodka za ta davek uporabiti člen 204 tega zakonika.

59 Glede tega je treba najprej navesti – kot je navedel generalni pravobranilec v točki 74 sklepnih predlogov – da predložitveno sodišče očitno izhaja iz predpostavke, v skladu s katero bi bilo v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, mogoče kumulativno uporabiti člena 203 in 204 carinskega zakonika.

60 Navedeno sodišče namreč očitno meni, da kadar posledica odstranitve blaga izpod carinskega nadzora ni nastanek obveznosti obračuna DDV, je treba še ugotoviti, ali obdavčitev s tem davkom lahko temelji na nastanku carinskega dolga v skladu s členom 204(1)(a) carinskega zakonika.

61 Vendar je treba spomniti, da se – kot je razvidno iz besedila člena 204 carinskega zakonika – ta člen uporablja samo v primerih, ki ne spadajo pod člen 203 tega zakonika. Zato je treba za ugotovitev, na podlagi katerega od obeh členov nastane carinski dolg pri uvozu, najprej preučiti, ali zadevna dejanja pomenijo odstranitev izpod carinskega nadzora v smislu člena 203(1) carinskega zakonika. Le ob nikalnem odgovoru je mogoča uporaba določb iz člena 204 carinskega zakonika (sodba z dne 12. februarja 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, točki 29 in 30).

62 Kadar je bilo blago, ki je zavezano plačilu uvoznih dajatev, odstranjeno izpod carinskega nadzora, tako za namene člena 71(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV ni treba uporabiti člena 204(1)(a) carinskega zakonika, da bi se ugotovilo, ali obdavčitev z DDV lahko temelji na nastanku carinskega dolga v skladu s to določbo.

63 Iz zgornjih preudarkov sledi, da je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da če carinski dolg nastane na podlagi člena 203 carinskega zakonika in če je zaradi okoliščin spora o glavni stvari izključeno, da je posledica tega dolga nastanek obveznosti plačila DDV, se samo za utemeljitev obdavčljivega dogodka za ta davek člen 204 tega zakonika ne uporabi.

Stroški

64 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (peti senat) razsodilo:

1. **člena 61, prvi odstavek, in 71(1), prvi pododstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2007/75/ES z dne 20. decembra 2007, je treba razlagati tako, da napotilo na „[enega] od postopkov ali transakcij iz“ njenega člena 156 zajema proste cone.**
2. **člen 71(1) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2007/75, je treba razlagati tako, da zaradi odstranitve blaga izpod carinskega nadzora znotraj proste cone ne nastane niti obdavčljivi dogodek niti obveznost obračuna davka na dodano vrednost pri uvozu, če to blago ni vstopilo v gospodarski krogotok Evropske unije, kar mora ugotoviti predložitveno sodiš?e.**
3. **člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2007/75, je treba razlagati tako, da če carinski dolg nastane na podlagi člena 203 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti, kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 1791/2006 z dne 20. novembra 2006, in če je zaradi okoliščin spora o glavni stvari izključeno, da je posledica tega dolga nastanek obveznosti plačila davka na dodano vrednost, se samo za utemeljitev obdavčljivega dogodka za ta davek člen 204 te uredbe ne uporabi.**

Podpisi