



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 13. decembra 2016¹

Zadeva C-571/15

**Wallenborn Transports SA
proti
Hauptzollamt Gießen**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen, Nemčija))

„Davčni sistem — DDV — Mednarodna trgovina z blagom — Kraj obdavčljivih transakcij — Prevoz blaga prek prostega pristanišča v državi članici — Zakonodaja te države članice, v skladu s katero so prosta pristanišča zunaj nacionalnega ozemlja — Nastanek carinskega dolga in obveznost obračuna DDV v primeru odstranitve blaga izpod carinskega nadzora“

1. Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) je predložilo vprašanje, ki je zanimivo s teoretičnega vidika in ima obenem praktičen pomen. Če strnem, gre za vprašanje, kakšne pravne posledice ima za davek na dodano vrednost (DDV) pri uvozu to, da so v nemškem pravu nekatere proste cone obravnavane kot „tujina“. Predložitveno sodišče želi konkretno izvedeti, ali je zaradi vnosa blaga v eno od teh prostih con na splošno izključen njegov vnos na ozemlje Unije in s tem nastanek dolga iz naslova DDV pri uvozu.

2. Spor je nastal, ker davčni zavezanec izpodbija DDV pri uvozu, ki mu ga je nemška uprava obračunala skupaj s carinskimi dajatvami, dolgovanimi na podlagi člena 203(1) Carinskega zakonika Skupnosti,² se pravi zato, ker je bilo blago, za katero carinski (tranzitni) postopek ni bil ustrezno končan, odstranjeno izpod carinskega nadzora. Ker se je obdavčljivi dogodek za nastanek carinskega dolga zgodil v prosti coni (pristanišče Hamburg), ki se v skladu z nacionalno zakonodajo za namene DDV ne šteje za „nacionalno ozemlje“, predložitveno sodišče sprašuje, ali je bilo blago uvoženo ali ne in ali je torej dolgovan DDV pri uvozu.

1 — Jezik izvirnika: španščina.

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 Sveta (ES) št. 1791/2006 z dne 20. novembra 2006 (UL 2006, L 363, str. 1); v nadaljevanju: CZS.

I – Pravni okvir

A – Pravo Unije

1. Direktiva 2006/112/ES³

3. V skladu s členom 2(1) so „[p]redmet DDV [...] naslednje transakcije: [...] (d) uvoz blaga“.

4. Člen 5 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 določa:

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

- (a) Gora Atos;
- (b) Kanarski otoki;
- (c) francoski čezmorski 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;

3 — Direktiva 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 2007/75/ES (UL 2007, L 346, str. 13); v nadaljevanju: Direktiva o DDV.

(g) italijanske vode Luganskega jezera.“

6. Člen 30 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. V skladu s členom 60 navedene direktive je „[k]raj uvoza blaga [...] država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ko se vnese v Skupnost“.

8. Člen 61 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, da „[o]bdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago uvoženo“.

10. Člen 71 določa:

„1. 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.

Vendar, če je uvoženo blago zavezano carini, kmetijskim prelevmanom ali dajatvam z enakim učinkom, določeni[m] 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. V skladu s členom 156(1) Direktive „[d]ržave članice lahko oprostijo naslednje transakcije: [...] (b) dobave blaga, namenjene[ga] vnosu v prosto cono ali v prosto skladišče; [...]“.

12. V skladu s členom 202 Direktive je „DDV [...] dolžna plačati oseba, ki da nalog, da se za blago končajo postopki ali možnosti iz členov 156, 157, 158, 160 in 161.“

2. CZS

13. Člen 4 določa:

„V tem zakoniku veljajo naslednje opredelitve:

[...]

7. ‚Skup[n]ostno 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.
- 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 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 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 določa:

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

- (a) predložitev nedotaknjene 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 nedotaknjene 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 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 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. Proste cone je treba ograditi. Države članice določijo vhode in izhode iz vsake proste cone ali prostega skladišča.

[...]"

19. Člen 170 določa:

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

2. Carinskim organom 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 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 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 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 naštetih v členu 203, razen če se dokaže, da te kršitve niso bistveno vplivale na pravilno izvajanje začasnih hramb 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.“

B – *Nacionalno pravo*

1. Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku)⁴

23. Člen 1 določa: „(1) Predmet prometnega davka so naslednje transakcije:

[...]

4. uvoz blaga na nacionalno ozemlje [...] (DDV pri uvozu);

[...]

(2) ‚Nacionalno ozemlje‘ v smislu tega zakona je ozemlje Zvezne republike Nemčije razen [...] prostih con kontrolne vrste I na podlagi člena 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. [...]

⁴ — Zakon z dne 21. februarja 2005 (BGBl 2005 I, str. 386; v nadaljevanju: UStG).

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

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

[...]

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

[...]

(b) za namene DDV pri uvozu v prostem prometu; [...]

[...]“

24. V skladu s členom 13(2) „se za DDV pri uvozu uporablja člen 21(2).“

25. Člen 21 določa:

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

[...]

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

II – Dejansko stanje

26. 11. junija 2009 so bili tekstilni izdelki, ki so bili dan prej na letališču Frankfurt na Majni uvoženi in vneseni na carinsko območje Unije, deklarirani in dani v zunanji skupnostni tranzitni postopek. Tranzitni postopek bi se moral končati 17. junija 2009.

27. Prejemnica izdelkov je bila družba s sedežem v prostem pristanišču (prosti coni) Hamburg. Za prevoz blaga, ki je bilo ustrezno opremljeno s carinskimi oznakami, je bila najeta družba Wallenborn Transports (v nadaljevanju: Wallenborn).

28. Vendar blago ni dospelo do namembnega carinskega urada. Na podlagi izvedenega preiskovalnega postopka je bilo mogoče ugotoviti, da je bilo 11. junija 2009 po odstranitvi carinske oznake raztovorjeno na terenu prejemnice v prosti coni v Hamburgu; od tam je bilo 16. junija 2009 z ladjo odpravljeno na Finsko, od koder je bilo ponovno izvoženo v Rusijo.

29. Hauptzollamt Gießen (glavni carinski urad Gießen) je 2. septembra 2010 glavnemu zavezancu kot pooblaščenemu pošiljatelju in družbi Wallenborn kot prevozniku izdalo odločbi o odmeri carine in DDV pri uvozu.

30. Vendar se je plačilo terjalo le od družbe Wallenborn, ker je carinska uprava menila, da je glavni zavezanec dokazal pravilno predajo pošiljke in predložil tovorni list, medtem ko je družba Wallenborn pozabila končati tranzitni postopek. Prejemnica blaga je carinski upravi sporočila, da je ob prevzemu pošiljke predpostavila, da je bilo blago sproščeno v prosti promet; izjavila je tudi, da ji spremna tranzitna listina ni bila predložena.

31. Družba Wallenborn je v okviru upravnega postopka neuspešno izpodbijala odločbo o odmeri DDV pri uvozu, v nadaljevanju pa je pri Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) vložila tožbo v upravnem sporu. Trdila je, da je davčni dolg nastal ob raztovorjenju tovornjaka po odstranitvi carinske oznake v prostem pristanišču, ki pa se kot prosta cona ne šteje za nacionalno ozemlje, zaradi česar ni prišlo do transakcije, ki je predmet DDV.

III – Vprašanja za predhodno odločanje

32. V teh okoliščinah je Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) 6. novembra 2015 Sodišču predložilo ta vprašanja za predhodno odločanje:

„Prvo vprašanje:

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, na katere se nanašata člena 61, prvi odstavek, in 71(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV?

Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen:

Drugo vprašanje:

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:

Tretje vprašanje:

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) [CZS], nastaneta v istem trenutku na podlagi drugega obdavčljivega dogodka, in sicer na podlagi člena 204(1)(a) [CZS], 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?“

IV – Postopek pred Sodiščem in trditve strank

33. Družba Wallenborn, grška vlada in Komisija so se udeležile postopka in predložile pisna stališča; nihče ni predlagal, naj se opravi obravnava.

34. Družba Wallenborn trdi, da je treba na prvi dve vprašanji odgovoriti pritrdilno, podredno pa predlaga, naj se na tretje vprašanje odgovori nikalno.

35. Družba Wallenborn meni, da se člen 204 CZS uporabi, le če v okviru samo enega dejanskega položaja niso podani pogoji iz člena 203 CZS. Ker pa gre v okoliščinah spora o glavni stvari pri odstranitvi carinskih oznak, raztovorjenju blaga in njegovi nepredložitvi v postopek za elemente samo enega dejanskega položaja, člen 204 CZS ne pride v poštev.

36. Grška vlada predlaga, naj se na prvo vprašanje odgovori nikalno. Meni, da se v skladu s členom 166 CZS šteje, da neskupnostno blago v prostih conah, kar zadeva uvozne dajatve in ukrepe trgovinske politike, ni na carinskem območju Unije. Iz tega naj bi izhajalo, da se te cone ne morejo šteti za „tretje ozemlje“ in da se za njih uporabljajo vsa (nacionalna in ta, ki izhajajo iz prava Unije) carinska pravila, ki veljajo za preostalo carinsko območje ustrezne države članice. Poudarja, da v skladu s členoma 5 in 6 Direktive o DDV proste cone niso območja, ki so izključena iz uporabe te direktive.

37. Grška vlada v zvezi z drugim in tretjim vprašanjem podredno trdi, da člena 61 in 71 Direktive o DDV napotujeta na določbe CZS o nastanku carinskega dolga. Na podlagi tega sklepa, da sta v tem primeru carinski dolg in s tem dolg iz naslova DDV nastala ob neizpolnitvi obveznosti, ki izhajajo iz tranzitnega postopka, ki se je uporabil za blago.

38. Meni, da bi bilo treba ta nastanek carinskega dolga preučiti ob upoštevanju člena 204 CZS, kar pomeni, da glede na to, da nepravilnost v praksi ni imela bistvenih posledic, ni nastal niti carinski dolg niti dolg iz naslova DDV, če so bili izpolnjeni pogoji iz člena 859 izvedbene uredbe.

39. Komisija najprej trdi, da je treba bistvene komponente DDV pri uvozu preučiti neodvisno od obstoja carinskega dolga, ker sta namen in zasnova obeh dajatev različna. V okoliščinah spora o glavni stvari je nastal carinski dolg na podlagi člena 203 CZS, ker je bilo blago zaradi odstranitve carinske oznake umaknjeno izpod carinskega nadzora.

40. Komisija v zvezi s prvim vprašanjem trdi, da člena 61 in 71(1) Direktive o DDV ne napotujeta na pogoje uporabe člena 156 te direktive, ampak samo na transakcije in carinske postopke iz tega člena. Ker so v členu 156(b) Direktive o DDV izrecno omenjene proste cone in prosta skladišča, so v „transakcijah iz člena 156“ zajete te, ki se nanašajo na te cone in skladišča, v smislu členov 61 in 71 Direktive o DDV.

41. V zvezi z drugim vprašanjem Komisija navaja, da v skladu s členom 71(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV pri uvozu nastaneta, le če se za blago konča carinski postopek ali transakcija iz člena 156 Direktive o DDV. V obravnavanem primeru naj bi bila posledica odstranitve blaga izpod carinskega nadzora zaradi odstranitve carinske oznake nastanek carinskega dolga na podlagi člena 203 CZS in končanje tranzitnega postopka za to blago, s čimer so bili izpolnjeni pogoji za uvoz v skladu s členoma 70 in 71(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV. Ker pa je bila odstranitev izvedena zunaj nemškega davčnega ozemlja, naj ne bi prišlo do uvoza v smislu člena 61 te direktive.

42. Komisija v zvezi s tretjim vprašanjem navaja, da se člen 204 CZS uporabi, le če se ne uporabi člen 203 CZS, torej če blago ni bilo odstranjeno izpod carinskega nadzora. Poudarja načelo o nastanku samo enega carinskega dolga, zaradi česar naknadna dejanja ali opustitve glede blaga, v zvezi s katerim je nastal carinski dolg, načeloma ne povzročijo nastanka drugega tovrstnega dolga.

43. Komisija poleg tega poudarja, da je treba DDV pri uvozu in carine presojati ločeno, tako da niti člen 203 CZS niti člen 204 CZS ne povzročita samodejnega nastanka dolga iz naslova DDV.

V – Presoja

A – Prvo vprašanje

44. Zdi se mi koristno, da preučitev prvega vprašanja začnem z navedbo formulacije predložitvenega sodišča: „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, na katere se nanašata člena 61, prvi odstavek, in 71(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV?“

45. Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) ne sprašuje neposredno, ali to, da je blago v prosti coni, pomeni, da je v enem od „postopkov ali transakcij“ iz člena 156 Direktive o DDV, na katere se sklicujeta člena 61 in 71 te direktive. Dvom predložitvenega sodišča se ne nanaša na proste cone, kot so opredeljene v členu 166 CZS, ampak na te, ki so v nemškem pravu za namene DDV opredeljene kot „tujina“ (člen 1(2) UStG). Ne gre torej za proste cone kot carinsko območje, ampak za proste cone kot cone, v katerih vnos blaga ni predmet DDV pri uvozu.

46. V okoliščinah primera se mi zdi razlikovanje, ki ga uvaja predložitveno sodišče, umetno. Člen 61 Direktive o DDV določa, da se šteje, da je kraj uvoza blaga tam, kjer je zanj končan – kar je upoštevno za ta primer – eden od postopkov ali transakcij iz člena 156 te direktive. Člen 71(1) Direktive o DDV pa določa, da obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV nastaneta, ko se za blago ti postopki ali transakcije končajo.

47. Med postopki in transakcijami iz člena 156 Direktive o DDV so „1. [...] (b) dobave blaga, namenjene[ga] vnosu v prosto cono ali v prosto skladišče.“ To pomeni, da se v skladu s členom 61 Direktive o DDV tovrstno blago ne šteje za uvoženo, dokler ne zapusti proste cone; ko se to zgodi nastaneta obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV pri uvozu (člen 71(1) Direktive o DDV).

48. Proste cone so torej tako v skladu s pravom Unije kot v skladu z nemško zakonodajo „zunaj Unije“ in „tujina“, zaradi česar „dobave blaga, namenjene vnosu [vanje]“ ne pomenijo uvoza in zato ne povzročijo nastanka obveznosti obračuna DDV.⁵

49. Člen 156 Direktive o DDV se seveda nanaša na „dobave blaga, namenjene[ga] vnosu v prosto cono ali v prosto skladišče,“ kot transakcije, ki jih države članice lahko oprostijo plačila DDV. Predložitveno sodišče na podlagi tega sklepa, da je s tem členom v vsakem primeru predpostavljeno obstoj uvoza, saj je plačilo davka ob obdavčljivem dogodku mogoče oprostiti, le če je njegova posledica načeloma obveznost obračuna davka, ki se oprosti. Iz tega naj bi izhajalo nekakšno navzkrižje s členom 1(2) UStG, ki naj bi, ker je z njim prosta cona opredeljena kot „tujina“, povsem izključeval možnost uvoza. Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) se zato sprašuje, ali se nemške proste cone lahko izenači s prostimi conami iz členov 61 in 71 Direktive o DDV.

50. Menim, da je odgovor na to vprašanje pritrdilen. Člena 61 in 71 Direktive o DDV s tem, da napotujeta na člen 156 te direktive, ne napotujeta na pravilo, s katerim je urejena oprostitvev davka, ampak na določbo, v kateri je naštetih vrsta „postopkov in transakcij“. Čeprav gre za postopke ali transakcije, ki so v členu 156 Direktive določeni kot upoštevni za morebitno oprostitvev davka, pa so v členih 61 in 71 Direktive omenjeni zaradi zelo drugačnega namena (namreč tega, ki ustreza njenemu predmetu urejanja), in sicer določitvi kraja in trenutka, v katerem se šteje, da je prišlo do uvoza in je nastala obveznost obračuna DDV.

51. Za namene členov 61 in 71 Direktive o DDV je iz člena 156 Direktive torej pomembna le omemba „doba[v] blaga, namenjen[ega] vnosu v prosto cono ali v prosto skladišče“. Ta vrsta dobav s posebno namembnostjo pomeni za zadnjenavedena člena *factum*, katerega neobstoj povzroči nastanek obdavčljivega dogodka in obveznost obračuna DDV pri uvozu.

5 — Poudarjam, da obravnavam izključno proste cone v kontekstu povezane uporabe členov 61, 71 in 156 Direktive o DDV. Na splošno, pa tudi v zvezi z DDV, je „carinsko skladišče [...] na ‚ozemlju države‘, kadar je na ozemlju države članice“ (sodba z dne 8. novembra 2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692, točka 59). V okviru tega postopka je morebitna *zunanost* prostih con lastnost, o kateri je mogoče govoriti le v zvezi z nekaterimi pravnimi akti, ki se izvedejo v ali iz njih.

52. Zato menim, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti pritrdilno. Proste cone, na katere se sklicuje UStG, so lahko samo te, ki so upoštevane v členu 156 Direktive o DDV in na katere napotujeta člena 61, prvi odstavek, in 71(1), prvi pododstavek, Direktive. Za namene DDV so proste cone v skladu z nemškim pravom in pravom Unije „zunanja cona“, pri čemer se ta izraz razlaga tako, da se v nekaterih okoliščinah blago, ki se vanje vnese, šteje za uvoženo na ozemlje Unije šele po tem, ko te cone zapusti in je vneseno na ozemlje države članice.

53. Menim skratka – če preoblikujem besedilo vprašanja – da v členih 61, prvi odstavek, in 71(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV vsebovana omemba „postopkov in transakcij iz“ člena 156 te direktive zajema proste cone kot morebitne cone uvoza blaga na ozemlje Unije.

B – Drugo vprašanje

54. Pritrdilni odgovor na prvo vprašanje pomeni, da je treba preučiti tudi drugo; z njim predložitveno sodišče sprašuje – če povzamem – ali ob nastanku obveznosti obračuna carinskih dajatev v prosti coni nastane tudi obveznost obračuna DDV pri uvozu za blago, ki te cone ni zapustilo.

55. Po mnenju Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) je v tem primeru zaradi odstranitve blaga izpod carinskega nadzora nastal carinski dolg v skladu s členom 203(1) CZS. Vendar meni, da glede na to, da je do te odstranitve prišlo v prosti coni, ni mogoče govoriti o uvozu blaga, zaradi česar ne bi bilo ustrezno zahtevati plačilo DDV pri uvozu.

56. Kot sem pojasnil, so proste cone lahko „zunanja cona“ Unije tako za namene DDV kot za namene carine, če so izpolnjeni pogoji, določeni v členu 166 CZS (ta, ki je upošteven v obravnavanem primeru, je, da se blago ne da v carinski postopek).

57. Blago, vneseno v prosto cono v Hamburgu, je bilo v zunanjem tranzitnem postopku in čeprav – kot opozarja predložitveno sodišče – je bilo v prosti coni, „niso bili izpolnjeni pogoji za fikcijo, da se neskupnostno blago v prosti coni za uporabo uvoznih dajatev obravnava, kot da ni na carinskem območju Skupnosti“.⁶

58. Ker je bilo sporno blago torej vneseno na carinsko območje Unije, je zanj lahko nastal carinski dolg. Konkretno je šlo za carinski dolg iz člena 203(1) CZS, ki je nastal zaradi odtegnitve zadevnega blaga izpod carinskega nadzora, do česar je prišlo z neupravičeno odstranitvijo carinske oznake, kar je povzročilo končanje tranzitnega postopka.⁷

59. Med strankama ni sporno, da je v okoliščinah primera nastal carinski dolg na podlagi člena 203(1) CZS; razpravlja se le o tem, ali je poleg tega mogoče obračunati tudi DDV pri uvozu. Zato ni sporno, da je povezan z obveznostjo obračuna prvega (carinskega) davčnega dolga.⁸

60. Končanje tranzitnega postopka, v katerem je bilo blago, bi v skladu s členoma 61 in 71 Direktive o DDV pomenilo, da se šteje za uvoženo tam, kjer je bil ta postopek zanj zaključen, pri čemer posledično nastane obveznost obračuna DDV. Kaj pa se zgodi, če je ozemlje države članice, na katerem je bil tranzitni postopek končan, prosta cona, o kateri je v členu 61 in 71 Direktive o DDV govora kot o kraju, iz katerega mora biti blago, ki je v tej coni, najprej izneseno, da se ga lahko obravnava kot uvoženo?

6 – Predložitveni sklep, str. 15 izvirnega dokumenta.

7 – Kot se je Sodišče izrazilo v sodbi z dne 11. julija 2002, Liberexim (C-371/99, EU:C:2002:433, točka 53), sta „trenutek in kraj, v katerem se za blago konča zunanji skupnostni tranzitni postopek, nujno trenutek in kraj, v katerem je bila storjena prva nepravilnost, ki se lahko šteje za odstranitev blaga izpod carinskega nadzora“.

8 – Blago, ki je bilo sprva v okoliščinah, ki so omogočale njegovo opredelitev kot neuvoženo blago (tranzitni postopek), je kontinuirano prešlo v drug *status*, ki v skladu z Direktivo o DDV prav tako omogoča to opredelitev (biti v prosti coni). Prva posledica nepravilnega prehoda iz enega v drug položaj je bil nastanek carinskega dolga.

61. Ali je v teh okoliščinah po nastanku carinskega dolga – ki ga, kot že omenjeno, nihče ne prereka – nastala še druga davčna posledica, torej nastanek obveznosti obračuna DDV? Tako bi načeloma lahko bilo, (a), če bi zgolj končanje tranzitnega postopka zadostovalo za to, da se blago šteje za uvoženo; ali (b), če bi obveznost obračuna carinskega dolga, nastalega na podlagi člena 203 CZS, samodejno povzročila obveznost obračuna DDV, čeprav blaga ne bi bilo mogoče šteti za uvoženo (ker gre še vedno za blago, ki je v prosti coni).

62. Zdi se mi, da je prvo možnost mogoče izključiti, saj sklicevanje v členih 61 in 71 Direktive o DDV na različne postopke in transakcije, katerih končanje pomeni uvoz blaga, na katero se nanašajo, ni izključevalno ampak alternativno. Poleg tega je mogoča zaporednost teh postopkov ali transakcij: v členu 170(2)(a) CZS je denimo omenjen vnos v prosto cono blaga, danega v carinski postopek, ki „se z njegovim vstopom v prosto cono ali prosto skladišče [...] zaključí“.

63. Vendar bi bilo mogoče zagovarjati stališče, da je ta možnost zaporednosti dopustna, le če se prehod iz enega postopka v drugi izvede s pravilnim končanjem prvega. V obravnavanem primeru se blagu zaradi nepravilnega končanja zunanjega tranzitnega postopka za namene DDV ne bi moglo priznati statusa blaga, vnesenega v prosto cono, in bi ga bilo treba torej šteti za uvoženo blago. Vendar bi privzetje tega pristopa pomenilo razvrednotenje narave DDV, ki bi se iz davka na potrošnjo spremenil v orodje za preprečevanje nezakonitega ravnanja.⁹

64. Na podlagi enakega merila (ki upošteva naravo in namen DDV) je po mojem mnenju izključena tudi druga od zgoraj navedenih možnosti, v skladu s katero sta obveznost obračuna DDV in carinskih dajatev samodejno združena na podlagi dobesedne razlage člena 71(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV.¹⁰

65. Kot sem lahko spomnil v sklepnih predlogih v združenih zadevah Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig,¹¹ sta v skladu s sodno prakso Sodišča „DDV na uvoz in carinske dajatve glede glavnih značilnosti primerljiva v tem, da nastaneta z uvozom v Unijo in sprostitev blaga v prodajo v državah članicah“; to vzporednost „potrjuje dejstvo, da člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV državam članicam dovoljuje, da obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV na uvoz vežejo na obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna carinskih dajatev“.¹²

66. Vendar sem v navedenih sklepnih predlogih opozoril,¹³ da „primerljiva ne pomeni enaka – zato Sodišče stoji na stališču, da je treba nastanek carinskega dolga in nastanek obveznosti obračuna DDV ugotavljati neodvisno drug od drugega. Drugače ne more biti, če se upošteva razlika v naravi obeh dajatev, ki je še potencirana, kadar carinski dolg nastane zaradi neizpolnitve določenih zahtev in obveznosti, ne pa zaradi vnosa blaga na carinsko območje po rednem postopku“.

9 — Te preprečevalne konotacije sicer ni mogoče pripisati niti carinskemu dolgu, ki nastane zaradi nepravilnega končanja tranzitnega postopka. Kot je pojasnilo Sodišče v sodbi z dne 6. septembra 2012, Döhler Neuenkirchen (C-262/10, EU:C:2012:559, točka 43), „nastanek carinskega dolga [...] ne pomeni sankcije, temveč ga je treba obravnavati kot posledico neizpolnitve pogojev, ki se zahtevajo za pridobitev ugodnosti, ki izhaja iz uporabe postopka aktivnega oplemenitenja v obliki sistema odloga plačila. Ta postopek namreč zajema dodelitev pogojne ugodnosti, ki je ni mogoče dodeliti, če z njim povezani pogoji niso spoštovani, zaradi česar se ne uporabi odlog plačila in je zato upravičena naložitev plačila carinskih dajatev“.

10 — V skladu s to določbo velja, da „če je uvoženo blago zavezano carini [...] obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna“ carinskih dajatev.

11 — C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:1, točka 90.

12 — Tedaj sem se skliceval na sodbo z dne 11. julija 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, točka 41), in tam navedeni sodbi Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445, točka 18) in Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, točki 90 in 91).

13 — Sklepni predlogi Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig (C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:1, točka 91).

67. Odločilno za nastanek obveznosti obračuna DDV pri uvozu je, da se blago, za katero se ta pobere, lahko vnese v gospodarski krogotok Unije in torej pozneje postane predmet potrošnje. To je potrdilo Sodišče v sodbi z dne 2. junija 2016, Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig: „ob carinskem dolgu [lahko] poleg tega nastane še obveznost obračuna DDV, če je glede na posamično nezakonito dejanje, zaradi katerega je nastal carinski dolg, mogoče domnevati, da je blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije in je bilo zato lahko predmet potrošnje, torej akta, ki je obdavčen z DDV.“¹⁴

68. Kot sem zagovarjal v zgoraj navedenih sklepnih predlogih v zadevi Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig,¹⁵ bi bil eden od položajev, v katerih bi bilo razumno mogoče izhajati iz te domneve, seveda ta, „opisa[n] v členu 202(1)(a) CZS (nezakonit vnos blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, na carinsko območje), ali v primeru iz člena 203(1) CZS (odstranitev blaga izpod carinskega nadzora)“,¹⁶ torej ta – če gre za zadnjenedeno možnost – ki je upošteven v obravnavani zadevi.

69. Vendar pa ta domneva ni neizpodbojna, ampak *iuris tantum*, zaradi česar jo je mogoče zavrniti na podlagi dejstev, ki se v okviru sodnega postopka štejejo za dokazana. Konkretno, če je v primeru, kadar blago ni v prosti coni, mogoče domnevati, da je bilo vključeno v gospodarski krogotok, pa je ta domneva omajana, če se dokaže, da je bilo blago iz proste cone po vnosu vanjo, in ne da bi bilo predmet drugih dejanj, odpravljeno v drugo državo članico, da bi bilo nato ponovno izvoženo.

70. Zdi se, da se je v tem primeru zgodilo ravno to. V skladu z navedbami predložitvenega sodišča je do odstranitve carinskih oznak prišlo ob raztovorjenju v prosti coni v Hamburgu 11. junija 2009. Blago je bilo 15. junija 2009 preneseno v zabojnik in naloženo na ladjo, ki je naslednji dan odplula iz prostega pristanišča Hamburg.¹⁷ Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) meni, da ves ta čas ni prišlo do „sprostit[ve] blaga v prodajo v državi članici, h katere nacionalnemu ozemlju spada prosta cona. Blago je namreč po odstranitvi izpod carinskega nadzora sprva ostalo v prosti coni, kjer ni bilo sproščeno niti v prosti promet niti uporabljeno ali porabljeno, kar bi bilo treba v skladu s členom 1(3) UStG pod določenimi pogoji šteti za transakcije na nacionalnem ozemlju“.¹⁸

71. Čeprav je to, da je bilo blago v prosti coni, teoretično neupoštevno, kar zadeva napotila iz členov 61 in 71 Direktive o DDV na člen 156 te direktive, pa ni sporno, da blago v posebnih okoliščinah te zadeve ni moglo biti uporabljeno ali porabljeno na ozemlju Unije.

72. Abstraktno gledano bi neupoštevnost člena 156 Direktive o DDV pomenila, da se za namene členov 61 in 71 te direktive zadevno blago po končanju tranzitnega postopka šteje za „uvoženo“. Sledeč takemu razlogovanju bi se uporabil člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV.¹⁹ Vendar menim, da je lahko tako, le če je posledica uvoza dostopnost blaga v gospodarskem krogotoku Unije, kot se v običajnih okoliščinah praviloma zgodi. Če pa je v okviru jasne sodne presoje mogoče z gotovostjo ugotoviti, da ni bilo možnosti stika s tem gospodarskim krogotokom, pomeni tak „uvoz“ pravni akt, ki ne povzroči obveznosti plačila DDV.

14 — C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:405, točka 65. V tem odstavku sodbe se Sodišče izrecno sklicuje na točko 97 mojih sklepnih predlogov v zadevi Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig (C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:1), v katerih sem ugotovil: „[č]e se dolg, ki nastane na podlagi členov od 202 do 205 CZS, nanaša na blago, ki je bilo že ponovno izvoženo, to, da je zapustilo ozemlje Unije, ne vpliva na obveznost plačila carinskih dajatev. Ob tem carinskem dolgu lahko poleg tega nastane še obveznost obračuna DDV, če je glede na posamično nezakonito dejanje, zaradi katerega je nastal carinski dolg, mogoče domnevati, da je blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije in je bilo zato lahko predmet potrošnje, torej akta, ki je obdavčen z DDV.“

15 — C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:1, točka 97.

16 — C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:1, točka 98. Moj poudarek.

17 — Predložitveni sklep, str. 4 izvirnega dokumenta.

18 — Predložitveni sklep, str. 17 izvirnega dokumenta.

19 — V skladu s katerim velja, da „če je uvoženo blago zavezano carini [...] obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna“ carinskih dajatev.

73. Menim torej, da je treba člena 61 in 71 Direktive o DDV razlagati tako, da nastanek carinskega dolga na podlagi člena 203(1) CZS zaradi odstranitve blaga, ki je v prosti coni, izpod carinskega nadzora povzroči nastanek obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV pri uvozu, če je mogoče razumno domnevati, da je utegnilo priti do vključitve tega blaga v gospodarski krogotok Unije, kar pa mora ugotoviti nacionalno sodišče.

C – Tretje vprašanje

74. Kot opozarja Komisija,²⁰ predložitveno sodišče pri tretjem vprašanju izhaja iz predpostavke, da je mogoča hkratna uporaba členov 203 in 204 CZS.

75. Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) sprašuje, ali lahko v primeru, če zaradi odstranitve blaga izpod carinskega nadzora v prosti coni nastane carinski dolg na podlagi člena 203 CZS, v skladu s členom 204(1)(a) CZS zaradi neizpolnitve obveznosti končanja tranzitnega postopka pri carinskem uradu na nacionalnem ozemlju nastane (tudi) dolg iz naslova DDV.

76. Menim, da je odgovor na to vprašanje razviden iz ustaljene sodne prakse Sodišča: „[iz besedila člena 204 CZS] izhaja, da se ta določba uporablja le v primerih, ki niso zajeti s členom 203 [CZS].“²¹

77. Če predložitveno sodišče meni, da položaj, ki je predmet presoje v postopku v glavni stvari, ustreza temu, opredeljenem v členu 203 CZS, torej ni mogoče sočasno uporabiti člena 204 CZS, da bi se s tem povzročila posledica (nastanek obveznosti obračuna DDV), ki v okoliščinah primera ne izhaja iz uporabe prvonavedene določbe CZS.

78. Odgovor, ki ga predlagam, je lahko samo ta, da v primeru, v katerem na podlagi člena 203 CZS nastane carinski dolg, nastanek dolga iz naslova DDV pa je treba zaradi okoliščin obravnavane zadeve izključiti, člena 204 CZS ni mogoče uporabiti zgolj zato, da bi se utemeljil nastanek obveznosti obračuna tega davka.

VI – Predlog

79. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj na postavljena vprašanja odgovori tako: 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 2007/75/ES, je treba razlagati tako, da:

- (a) omemba „postopkov in transakcij iz“ člena 156 te direktive zajema proste cone kot morebitne cone uvoza blaga na ozemlje Unije; in
- (b) nastanek carinskega dolga, do katerega v skladu s členom 203(1) Carinskega zakonika Skupnosti pride zaradi odstranitve blaga, ki je v prosti coni, izpod carinskega nadzora, povzroči nastanek obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV pri uvozu, če je mogoče razumno domnevati, da je utegnilo priti do vključitve blaga v gospodarski krogotok Unije, kar pa mora ugotoviti nacionalno sodišče.

2. V primeru, v katerem na podlagi člena 203 Carinskega zakonika Skupnosti nastane carinski dolg, nastanek obdavčljivega dogodka za DDV pa je treba zaradi okoliščin zadeve izključiti, člena 204 tega zakonika ni mogoče uporabiti, da bi se upravičil nastanek obveznosti obračuna tega davka.

20 — Točka 82 njenih pisnih stališč.

21 — Tako na primer sodba z dne 12. februarja 2004, Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, točka 29).