



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,  
predstavljeni 27. februarja 2019<sup>1</sup>

**Zadeva C-26/18**

**Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung  
proti  
Hauptzollamt Frankfurt am Main**

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

„Vprašanje za predhodno odločanje – Carinski dolg – Uredba (EGS) št. 2913/92 – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Področje uporabe – Pojem uvoza – Zahteva, da blago vstopi v gospodarski krogotok Unije – Domneva“

1. Sodišče je v sodbah Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig<sup>2</sup> ter Wallenborn Transports<sup>3</sup> odgovorilo na vprašanja za predhodno odločanje, ki sta jih Finanzgericht Hamburg in Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče v Hamburgu in finančno sodišče zvezne dežele Hessen, Nemčija) predložili v zvezi z možnostjo hkratne odmere DDV pri uvozu in carinskega dolga, če pri obdavčljivi transakciji niso bili izpolnjeni nekateri pogoji, določeni v carinski zakonodaji.

2. V sklepnih predlogih iz prve od navedenih zadev<sup>4</sup> sem poudaril, da ta možnost ni tako samodejna, kot bi se lahko sklepalo na podlagi sodbe Sodišča z dne 15. maja 2014, X<sup>5</sup>. Zagovarjal sem stališče, da nastanek carinskega dolga ne pomeni nujno, da je dolgovan tudi DDV pri uvozu. Sodišče je to stališče privzelo v obeh zgoraj navedenih sodbah.

3. Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) je v zvezi s to dvojno odmero postavilo novi vprašanja za predhodno odločanje. Konkretno meni, da je iz obeh zadnjenedenih sodb v zvezi s pogoji, katerih izpolnitev Sodišče zahteva za ugotavljanje, ali je bilo blago vključeno v gospodarski krogotok Unije, razvidno nekakšno protislovje. Ta vključitev je bila navsezadnje ključni dejavnik, na podlagi katerega je bilo mogoče ugotoviti, ali sta sočasno nastala carinski dolg in dolg iz naslova DDV.

1 Jezik izvornika: španščina.

2 Sodba z dne 2. junija 2016 (C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:405; v nadaljevanju: sodba Eurogate Distribution).

3 Sodba z dne 1. junija 2017 (C-571/15, EU:C:2017:417; v nadaljevanju: sodba Wallenborn Transports).

4 Zadevi C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:1.

5 Zadeva C-480/12, EU:C:2014:329.

## I. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

#### 1. Carinski zakonik Skupnosti<sup>6</sup>

##### 4. 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.

[...]“

##### 5. 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.

[...]“

##### 6. Člen 204 določa:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

- (a) z neizpolnitvijo ene od obveznosti, ki izhajajo 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 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.

<sup>6</sup> 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; v nadaljevanju: CZ).

[...]“

2. Direktiva 2006/112/ES<sup>7</sup>

7. V skladu s členom 2(1)(d) je predmet DDV „uvoz blaga“.

8. 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.“

9. Člen 60 določa:

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

10. 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.“

11. 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, 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.“

12. V skladu s členom 156(1)(a) lahko države članice oprostijo – med drugimi transakcijami – „dobave blaga, namenjene da se predložijo carini in, kadar je to ustrezno, začasni hrambi“.

<sup>7</sup> Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

## **B. Nacionalno pravo: Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku)<sup>8</sup>**

13. Člen 1 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);

[...]“

14. Na podlagi člena 13 se za prometni davek pri uvozu uporabi člen 21(2) UStG.

15. Člen 21(2) določa:

„Za prometni davek pri uvozu se po analogiji uporabijo carinska pravila [...].“

## **II. Dejansko stanje in vprašnji za predhodno odločanje**

16. Z dopisom z dne 23. oktobra 2008 je carinski urad letališča v Atenah obvestil Hauptzollamt Frankfurt am Main (glavni carinski urad Frankfurt na Majni; v nadaljevanju: carinski urad), da je januarja 2008 pri 18 pošiljkah, ki jih je izvedla družba Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (v nadaljevanju: FedEx), prišlo do nepravilnosti v skupnostnem tranzitnem postopku v zračnem prometu. Na podlagi poizvedb je bilo ugotovljeno, da je šlo za blago iz Izraela, Mehike in ZDA, namenjeno prejemnikom v Grčiji.

17. Carinski urad je družbi FedEx 30. novembra in 1. decembra 2010 izdal skupaj pet odločb, s katerimi je za navedene pošiljke med drugim odmeril DDV pri uvozu.

18. Carinski urad je menil, da

- pri 14 pošiljkah v zvezi z blagom ni bil spoštovan člen 40 CZ (predložitev carini), tako da je bil njegov vnos na carinsko območje Unije nezakonit, zaradi česar je nastal carinski dolg (člen 202 CZ). Glede DDV pri uvozu se je carinski urad skliceval na člen 21(2) UStG;
- so bile preostale štiri pošiljke nedovoljeno odstranjene iz kraja hrambe, zaradi česar je nastal carinski dolg na podlagi člena 203 CZ.

19. Družba FedEx je plačala DDV pri uvozu, odmerjen v prejetih odločbah. Vendar je novembra 2011 zahtevala njegovo vračilo, med drugim z utemeljitvijo, da je izvedena dvojna obdavčitev v nasprotju s pravom Unije.

20. Carinski urad je zahtevek za povračilo DDV zavrnil. Družba FedEx z večino ugovorov, ki jih je vložila, ni uspela in je nato vložila tožbo pri Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen).

<sup>8</sup> Zakon z dne 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386) v različici, ki se uporabi za dejansko stanje (v nadaljevanju: UStG).

21. To navaja, da se spor nanaša na blago, ki je v Unijo po zračni poti najprej vstopilo na ozemlju Zvezne republike Nemčije in je bilo nato z istega letališča z drugim letalom prepeljano v Grčijo. Treba je dognati, ali je v Nemčiji dolgovan DDV pri uvozu, če je bilo to blago v Unijo vneseno v nasprotju s carinskimi predpisi ali – če ni bilo kršitve teh predpisov – če je bil njegov naknadni prevoz v Grčijo opravljen brez izvedbe zunanjega tranzitnega postopka Skupnosti.

22. V teh okoliščinah je Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) postavilo ti vprašanja:

„Prvo vprašanje:

Ali se za uvoz v smislu členov 2(1)(d) in 30 Direktive [...] 2006/112/ES [...] zahteva, da blago, ki je vneseno na ozemlje Unije, vstopi v gospodarski krogotok Unije, ali zadostuje že tveganje, da bo vneseno blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije?

Če se za uvoz zahteva vstop blaga v gospodarski krogotok Unije:

Drugo vprašanje:

Ali se šteje, da je blago, ki je vneseno na ozemlje Unije, vstopilo v gospodarski krogotok Unije že v primeru, če se za blago v nasprotju s carinskimi predpisi ni začel noben carinski postopek v smislu člena 61, prvi odstavek, Direktive, ali pa se je takšen postopek za to blago sicer začel, vendar se je na podlagi posamičnega nezakonitega dejanja kasneje končal, ali pa se v primeru posamičnega nezakonitega dejanja za vstop v gospodarski krogotok Unije zahteva možnost domneve, da je blago zaradi tega posamičnega nezakonitega dejanja na ozemlju države članice, kjer je bilo to nezakonito dejanje storjeno, vstopilo v gospodarski krogotok Unije in je lahko bilo predmet potrošnje ali uporabe?“

### III. Postopek pred Sodiščem in trditve strank

23. Predlog za predhodno odločanje je bil Sodišču predložen 16. januarja 2018.

24. Pisna stališča so predložile družba FedEx, grška vlada in Komisija. Navedene in zastopnik carinskega urada so se udeležili obravnave, opravljene 5. decembra 2018.

25. Družba FedEx trdi, da je bilo blago po prispetju v Atene in odmeri grškega DDV pri uvozu sproščeno v prosti promet in je postalo predmet potrošnje. Meni, da iz sodbe Wallenborn Transports izhaja, da za to, da poleg carinskega dolga nastane tudi dolg iz naslova DDV, ne zadostuje že samo tveganje, da bi blago zaradi nezakonitega ravnanja, zaradi katerega je nastal carinski dolg, lahko vstopilo v gospodarski krogotok Unije, saj mora to, ali do tega vstopa ni prišlo, preveriti nacionalno sodišče.

26. Po mnenju družbe FedEx je treba po nastanku carinskega dolga na podlagi člena 202(1) ali člena 203(1) CZ preučiti še, ali je prišlo do uvoza za namene člena 2(1)(d) Direktive 2006/112. Ne zadostuje namreč, da je bilo blago vneseno v Unijo, temveč mora biti podano tudi to, da je v prostem prometu ali da se je zanj končal eden od postopkov iz člena 61 ali člena 71(1), prvi pododstavek, te direktive.

27. Zato je treba po mnenju družbe FedEx na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti tako, da je pogoj za obstoj uvoza to, da blago, vneseno na ozemlje Unije, vstopi v njen gospodarski krogotok oziroma da – v primeru kršitve carinske zakonodaje – je mogoče domnevati, da je blago v ta krogotok vstopilo na davčnem ozemlju države članice, v kateri je prišlo do kršitve.

28. Carinski urad trdi, da je do sprostitve blaga v promet Unije prišlo v Nemčiji, ker je bila carinska zakonodaja kršena v tej državi članici. Obveznost obračuna DDV naj bi torej nastala v Nemčiji, in ne v Grčiji.

29. Grška vlada predlaga, naj se na prvo vprašanje odgovori tako, da do uvoza ne pride le ob dejanskem vnosu blaga v gospodarski krogotok Unije, ampak tudi, kadar obstaja tveganje, da bo do tega vnosa prišlo. Zato naj na drugo vprašanje ne bi bilo treba odgovoriti.

30. Komisija poudarja, da je bilo blago, ki je predmet spora, v gospodarski krogotok Unije verjetno vključeno v Grčiji, kar pomeni, da je nastal dolg iz naslova DDV pri uvozu. Vprašljivo je le, kje in kdaj je ta dolg nastal.

31. Komisija dodaja, da je prav tako nastal carinski dolg v Nemčiji, in sicer bodisi zato, ker je bilo blago v to državo članico vneseno nezakonito, bodisi zato, ker je bilo v njej odstranjeno izpod carinskega nadzora. Obveznost obračuna DDV pri uvozu nastane na podlagi katere koli od teh dveh okoliščin, vendar le, če je mogoče ugotoviti, da je blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije, pri čemer samo tveganje njegovega vstopa za to ugotovitev ne zadostuje.

32. V zvezi z drugim vprašanjem Komisija opozarja, da bi moralo predložitveno sodišče preučiti, ali je utemeljena domneva, da je na podlagi kršitve carinske zakonodaje poleg carinskega dolga nastal – zaradi vstopa blaga v gospodarski krogotok Unije – tudi dolg iz naslova DDV pri uvozu.

33. Komisija meni, da bi bilo treba v primeru, da predložitveno sodišče ugotovi, da je bilo blago iz Nemčije odpravljen v drugo državo članico, v kateri je bilo dobavljeno prejemnikom tega blaga, ugotoviti, da je vstopilo v gospodarski krogotok Unije. Če je do tega zaradi kršitve carinske zakonodaje prišlo v Nemčiji, je dolg iz naslova DDV pri uvozu nastal v tej državi članici. Po mnenju Komisije naj ta okoliščina ne bi vplivala na dejstvo, da je treba DDV plačati samo enkrat in da mora bremeniti končnega potrošnika, kar je zagotovljeno v različnih hipotetičnih primerih, ki jih je v zvezi s tem oblikovala.

34. Komisija torej predlaga, naj se na drugo vprašanje odgovori, da do vstopa v gospodarski krogotok Unije lahko pride v kraju in v trenutku, v katerem blago ni ali ni več predmet nobenega carinskega postopka.

#### **IV. Presoja**

##### ***A. O (delni) dopustnosti***

35. Predložitveno sodišče izhaja iz razlage Direktive 2006/112, v skladu s katero do „uvoza blaga“, ki je predmet tega davka, pride, ko se blago vnese na ozemlje Unije, ne da bi bil zanj začet eden od postopkov ali transakcij iz člena 61, prvi odstavek, te direktive, ali ko se tak – sprva sicer začet – postopek ali transakcija pozneje konča.

36. Vendar dodaja, da se je glede na namen DDV in zlasti nekatere preudarke Sodišča iz nedavnih sodb<sup>9</sup> mogoče vprašati, ali se za „uvoz“ res lahko šteje že sam vnos blaga v takšnih okoliščinah. Za obstoj uvoza bi utegnilo biti potrebno, da je blago dejansko vstopilo v gospodarski krogotok Unije, ne da bi zadostovalo že samo tveganje tega vstopa.

<sup>9</sup> Konkretno sodbi Eurogate Distribution in Wallenborn Transports ter sodbi z dne 15. maja 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), in z dne 18. maja 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392).

37. V skladu s podatki iz predložitvenega sklepa je predmet spora v postopku v glavni stvari to, ali je blago, ki je v Unijo po zračni poti prispelo na ozemlju Zvezne republike Nemčije in je bilo pozneje, ne da bi medtem zapustilo letališče Frankfurt na Majni, prav tako po zračni poti prepeljano v Grčijo, predmet DDV pri uvozu, če sta podani ti okoliščini:

- v Nemčiji so bile kršene carinske določbe; ali
- blago je bilo v Grčijo prepeljano brez izvedbe zunanega skupnostnega tranzitnega postopka, ki je določen v carinski zakonodaji.<sup>10</sup>

38. Na podlagi te zastavitve želi predložitveno sodišče izvedeti: (a) ali sta kraj in trenutek nastanka dolga iz naslova DDV pri uvozu odvisna od vstopa blaga v gospodarski krogotok Unije in (b) ali zadostuje že samo tveganje, da je do tega vstopa prišlo.

39. Vendar Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hesse) v predložitvenem sklepu navaja, da blago nikoli ni vstopilo na nemško davčno ozemlje, temveč je bilo odpravljeno naprej v Atene, kjer je bilo vključeno v gospodarski krogotok Unije.<sup>11</sup>

40. Če je dejansko stanje tako, bi se prvo vprašanje za predhodno odločanje lahko štelo za hipotetično in zatorej nedopustno.<sup>12</sup> Če je predložitveno sodišče preverilo in ugotovilo, da blago v gospodarski krogotok Unije ni vstopilo v Nemčiji, temveč v Grčiji, kjer je bilo dano v potrošnjo, se namreč ni več smiselno spraševati, ali „zadostuje že tveganje, da bo [...] blago[, vneseno na ozemlje Unije], vstopilo v [njen] gospodarski krogotok [...]“.

41. V okoliščinah, ki so opisane v predložitvenem sklepu, ni bilo – ponavljam – tveganja, da bi blago prek Nemčije vstopilo v gospodarski krogotok Unije. Še več, kategorično je zatrjeno, da je do tega vstopa prišlo v Grčiji in da je blago tam postalo predmet potrošnje. Če je tako, se v primeru, v katerem se dejstvo šteje za dokazano, po mojem mnenju ni treba sklicevati na domnevo, ugibanja o tveganju, da se bo to dejstvo uresničilo, pa so odveč.

42. Zato ni mogoče dopustiti vprašanja – *in abstracto* – o samem „tveganju, da bo vneseno blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije“, če v kontekstu spora v glavni stvari in glede na dejstva, ki jih predložitveno sodišče šteje za dokazana, ni podano – ponavljam – vprašanje o tveganju, temveč ugotovitev stika blaga z gospodarskim krogotokom Unije.

43. Smoter prvega vprašanja predložitvenega sodišča je torej povsem hipotetičen.

44. Če se Sodišče ne bo strinjalo z mojim mnenjem, bom vsebinski problem prvega vprašanja v vsakem primeru preučil ob tem, ko bom v okviru odgovora na drugo vprašanje analiziral, kdaj in pod katerimi pogoji je lahko že sam obstoj kršitve carinske zakonodaje podlaga za domnevo, da je blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije.

<sup>10</sup> Točka I, prvi odstavek, predložitvenega sklepa.

<sup>11</sup> Točka II(2)(b), drugi odstavek, predložitvenega sklepa.

<sup>12</sup> Hipotetičnost vprašanja pomeni – poleg okoliščine, da predlog za predhodno odločanje ni povezan s predmetom spora v glavni stvari, ali okoliščine, da podani podatki o dejanskem stanju in pravu ne zadostujejo za oblikovanje koristnega odgovora – enega od razlogov za ovrženje domneve upoštevnosti vprašanj za predhodno odločanje. Glej sodbe z dne 16. junija 2015, Gauweiler in drugi (C-62/14, EU:C:2015:400, točki 24 in 25); z dne 4. maja 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, točki 15 in 16); z dne 5. julija 2016, Ognjanov (C-614/14, EU:C:2016:514, točka 19); z dne 15. novembra 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, točka 54); z dne 28. marca 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, točki 50 in 155), in z dne 10. julija 2018, Jehovan todistajat (C-25/17, EU:C:2018:551, točka 31).

## B. Vsebinska presoja

45. Kot sem navedel v sklepnih predlogih v zadevi Wallenborn Transports<sup>13</sup>, je „[o]dločilno za nastanek obveznosti obračuna DDV pri uvozu [to], da se blago, za katero se ta pobere, lahko vnese v gospodarski krogotok Unije in torej pozneje postane predmet potrošnje“.

46. V navedeni zadevi sem opozoril, da je Sodišče v sodbi Eurogate Distribution to potrdilo z ugotovitvijo, da lahko ob carinskem dolgu, ki nastane na podlagi kršitve carinske zakonodaje, „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“.<sup>14</sup>

47. Sodišče je temu pristopu pritrdilo pri odločanju v zadevi Wallenborn Transports<sup>15</sup>.

48. Sodišče je v obeh primerih ugotovilo, da ravno „glede na posamično nezakonito dejanje, zaradi katerega [naj bi] nastal carinski dolg“ – torej glede na konkretno kršitev carinske zakonodaje, ki je bila predmet obravnave v zadevnih postopkih, in njen kontekst – ni mogoče predpostaviti, da je sporno blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije, in sicer:

- v zadevi Eurogate Distribution zato, ker se je kljub neizpolnitvi obveznosti pravočasnega vpisa odstranitve blaga iz carinskega skladišča v za to namenjene evidence štelo za dokazano, da je bilo blago v postopku carinskega skladiščenja vse do njegovega ponovnega izvoza, in ni bilo „sporno, da ni obstajalo nobeno tveganje, da bi bilo slednje sproščeno v gospodarski krogotok Unije“;<sup>16</sup>
- v zadevi Wallenborn Transports pa zato, ker je Sodišče kljub temu, da je bilo blago odstranjeno izpod carinskega nadzora znotraj proste cone in ga ni bilo več v tej coni, menilo, da je dokazano, da pred tem, ko je blago zapustilo prosto cono s končnim namembnim krajem v tretji državi, „ni prišlo do sprostitve 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 niti sproščeno v prosti promet niti uporabljeno ali porabljeno“.<sup>17</sup>

49. Sodišče je v zadevi Eurogate Distribution sicer res omenilo tveganje, da bi sporno blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije.<sup>18</sup>

50. Zdi se, da predložitveno sodišče to omembo razlaga tako, da je za ugotavljanje, ali je prišlo do uvoza, ključna potrditev obstoja tega tveganja. Ker pa je bilo v zadevi Wallenborn Transports ugotovljeno, da je odločilno potrditi, da blago ni vstopilo v gospodarski krogotok Unije,<sup>19</sup> predložitveno sodišče meni, da je morda podano protislovje, zaradi česar sprašuje, ali za nastanek dolga iz naslova DDV pri uvozu zadostuje že samo tveganje vstopa v gospodarski krogotok Unije.

51. Na podlagi pozornega branja omenjenih sodb je mogoče razbliniti kakršen koli vtis protislovja med njima.

<sup>13</sup> Zadeva C-571/15, EU:C:2016:944, točka 67.

<sup>14</sup> Sodba Eurogate Distribution, točka 65.

<sup>15</sup> Sodba Wallenborn Transports, točka 54.

<sup>16</sup> Sodba Eurogate Distribution, točka 65.

<sup>17</sup> Ta položaj je omenjen v točki 56 sodbe Wallenborn Transports.

<sup>18</sup> Sodba Eurogate Distribution, točka 65.

<sup>19</sup> Kot se je izrazilo Sodišče, „kadar se v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, [...] izkaže, da ni bilo vnosa zadevnega blaga v gospodarski krogotok Unije, [...] ni dolgovan noben DDV pri uvozu“ (sodba Wallenborn Transports, točka 56).

52. Vodilo je bilo vselej to, da dolg iz naslova DDV pri uvozu nastane ob vstopu blaga v gospodarski krogotok Unije. V tem smislu je odgovor na prvo od vprašanj, ki ju je vložilo predložitveno sodišče, očiten: „Uvoz v smislu členov 2(1)(d) in 30 Direktive [o DDV] zahteva, da blago, ki je vneseno na ozemlje Unije, vstopi v gospodarski krogotok Unije“, ne da bi „zadost[ovalo] že tveganje, da bo vneseno blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije“.

53. Vendar se vstop blaga v gospodarski krogotok Unije lahko (a) ugotovi kot dejanski dogodek (fizičen vstop) ali (b) se zgolj domneva. Ta domneva je v skladu z Direktivo 2006/112 podana, če so izpolnjene nekatere okoliščine (na primer, da je bila kršena carinska zakonodaja).

54. V tem okviru je pravzaprav podano sosledje pravnih domnev:

- prva je ta, da je vsako blago, ki se iz tretje države vnese na ozemlje države članice, namenjeno potrošnji in se zato skuša vključiti v gospodarski krogotok Unije. To domnevo je mogoče ovreči, če se za blago začnejo nekaterih postopki, določeni v carinski zakonodaji, kakršna sta zunanji tranzitni postopek ali postopek carinskega skladiščenja;
- vključenost v te sisteme pripelje do druge domneve. V tem primeru se predpostavlja (domneva), da blago kljub temu, da je fizično na ozemlju države članice, ni vstopilo v Unijo in se zato ne more vključiti v njen gospodarski krogotok;
- če je druga domneva zaradi kršitve carinske zakonodaje, na podlagi katere je bila omogočena, izpodbita, obvelja tretja domneva. V tem položaju bi bilo mogoče reči, da se znova uveljavi prvotna domneva (torej, da je blago, ki vstopi na ozemlje Unije, namenjeno vključitvi v gospodarski krogotok Unije) in se krog sklene.

55. To je bilo z drugimi besedami izraženo v sodbah Wallenborn Transports in Eurogate Distribution: „[O]bveznost obračuna DDV [se] 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“. <sup>20</sup>

56. Če je mogoče ovreči tako prvo (blago, vneseno iz tretje države, se vključi v gospodarski krogotok Unije) kot drugo domnevo (blago, za katero je bil začet določen postopek, ni vključeno v ta krogotok), se lahko ovrže tudi tretja (blago, v zvezi s katerim ni bila spoštovana carinska zakonodaja, na podlagi katere je bila mogoča druga domneva, je vključeno v gospodarski krogotok). Od teh domnev ni nobena neovrgljiva (*iuris et de iure*), ampak so vse izpodbojne (*iuris tantum*).

57. V zadevah Wallenborn Transports in Eurogate Distribution se je zgodilo ravno to: domneva, da je blago zaradi neizpolnitve obveznosti iz carinske zakonodaje vstopilo v gospodarski krogotok (tretja domneva), je bila ovržena, ker je bilo dokazano, da blago kljub tej neizpolnitvi ni bilo vključeno v ta krogotok, in sicer:

- v zadevi Eurogate Distribution zato, ker je bilo mogoče kljub neizpolnitvi obveznosti vpisa dokazati, da je bilo blago zajeto v postopku carinskega skladiščenja, dokler ni bilo ponovno izvoženo; <sup>21</sup>
- v zadevi Wallenborn Transports pa zato, ker je bilo kljub temu, da je bilo blago odstranjeno izpod carinskega nadzora, dokazano, da je ostalo znotraj proste cone in ni bilo niti sproščeno v prosti promet niti porabljeno niti uporabljeno. <sup>22</sup>

<sup>20</sup> Sodba Wallenborn Transports, točka 54. Moj poudarek.

<sup>21</sup> Sodba Eurogate Distribution, točka 65.

<sup>22</sup> Sodba Wallenborn Transports, točka 56.

58. V sodbi Eurogate Distribution je bilo dejansko ugotovljeno, da je bilo „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“.<sup>23</sup> Kot sem navedel zgoraj, se zdi, da se je predložitvenemu sodišču dvom porodil zaradi tega zadnjega dela stavka, ki ga razlaga tako, da že sklicevanje na obstoj tega tveganja zadostuje za predpostavko, da je bilo blago vključeno v gospodarski krogotok Unije.

59. Menim, da je želelo Sodišče s tem delom stavka povedati, da za blago iz navedenega spora, ki je bilo predmet postopka carinskega skladiščenja, na podlagi neizpolnitve obveznosti iz carinske zakonodaje ni bilo mogoče – v opisanih okoliščinah – ugotoviti, da je bilo vključeno v gospodarski krogotok Unije. Z drugimi besedami, v navedeni zadevi je bilo kljub kršitvi carinske zakonodaje mogoče uspešno uveljavljati, da je bilo blago ponovno izvoženo in da zato ni bilo vključeno v gospodarski krogotok Unije.<sup>24</sup>

60. Zato ni mogoče zaključiti, da že zaradi samega tveganja vstopa blaga v gospodarski krogotok Unije, ki se pojavi ob neizpolnitvi nekaterih carinskih pravil, neizogibno pride do nastanka dolga iz naslova DDV pri uvozu.

61. Če se ta razlogovanja uporabijo za obravnavani spor – pri čemer je treba vselej izhajati iz opisa dejanskega stanja, navedenega v predložitvenem sklepu – je mogoče ugotoviti, da neizpolnitev carinskih določb na letališču Frankfurt na Majni, na katerem je bilo blago enostavno pretovorjeno z enega letala na drugo, namenjeno v Grčijo, ne postane razlog za odmero DDV pri uvozu v Nemčiji (čeprav na njeni podlagi nastane carinski dolg, česar pa nihče ne prereka).

62. V skladu s sodbo Wallenborn Transports na podlagi take neizpolnitve formalnih obveznosti v zvezi z blagom ne bi bilo mogoče odmeriti DDV pri uvozu, če je bilo to blago namenjeno za ponovni izvoz in je bilo pred njim v carinskem skladišču na letališču Frankfurt na Majni, saj to blago zato, ker je bilo ponovno izvoženo, ni vstopilo v gospodarski krogotok Unije. Ne najdem razloga, zakaj bi moralo nasprotno veljati v primeru, v katerem je bil namembni kraj, kamor je bilo blago odpravljeno po letališkem tranzitu v Frankfurtu na Majni,<sup>25</sup> Grčija, ki je država, v kateri je prišlo do gospodarskega vstopa tega blaga (to je, do njegovega dejanskega stika z gospodarskim krogotokom Unije) in njegove naknadne sprostitev v porabo.

63. Povedano drugače, če je dokazano, da blago v gospodarski krogotok Unije *de facto* ni vstopilo v Nemčiji, temveč v Grčiji, potem formalna nepravilnost, ki se je zgodila na letališču Frankfurt na Majni, sama po sebi ne pomeni zadostne pravne podlage za nastanek obveznosti obračuna DDV pri uvozu v Nemčiji.

64. Strinjam se torej z razlago sodbe Eurogate Distribution, ki jo je opravilo samo predložitveno sodišče, da bi jo uporabilo v sporu, v katerem mora odločiti: „Na podlagi tega merila bi bilo treba v spornem primeru zaničati nastanek nemškega DDV pri uvozu, ker niti nezakoniti vstop niti odstranitev izpod carinskega nadzora nista povzročila vstopa blaga v gospodarski krogotok Unije na nemškem ozemlju. Ugotovljeno je bilo namreč, da se je blago [nato] prepeljalo v Atene, kjer [v Grčiji] je bilo predmet potrošnje“.<sup>26</sup>

65. Ker je tako, se uporabi pravilo iz člena 60 Direktive 2006/112, in sicer, da je kraj uvoza blaga (in posledično odmere DDV) „država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ko se vnese v Skupnost“.

23 Sodba Eurogate Distribution, točka 65. Moj poudarek.

24 Sodišče je tedaj menilo, da neizpolnitev konkretne carinske obveznosti (vpis blaga v evidenco) v okoliščinah primera ni pomenila, da je bilo blago vključeno v gospodarski krogotok Unije, saj je bilo – kot je bilo dokazano – nazadnje ponovno izvoženo.

25 V skladu s predložitvenim sklepom je bilo blago, preden je bilo prepeljano v Atene, v nekem primeru predmet zunanjega tranzitnega postopka na letališču v Parizu, od koder je bilo odposlano v Frankfurt na Majni.

26 Točka II, številka 3(b)(cc), četrti pododstavek, predložitvenega sklepa.

66. Drugo vprašanje pa je, kot je na obravnavi opozorila Komisija, da predložitveno sodišče nima gotovosti, da je bil v Grčiji DDV dejansko plačan.<sup>27</sup> Vendar v zadevnem okviru ni treba ugotoviti tega, kar se je dejansko zgodilo, temveč to, kar bi se moralo zgoditi glede na določbe prava Unije, ki se uporabijo v obravnavani zadevi.

67. To, kar bi se moralo zgoditi v skladu s pravom Unije, pa je, da po ugotovitvi predložitvenega sodišča, da blago v gospodarski krogotok Unije ni vstopilo prek Nemčije, organi te države članice ne morejo zahtevati plačila DDV pri uvozu, temveč le plačilo carinskega dolga, ki je nastal zaradi kršitve carinske zakonodaje.

## V. Predlog

68. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj ugotovi, da je prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen, Nemčija), nedopustno, na drugo vprašanje za predhodno odločanje pa odgovori tako:

Člen 2(1)(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členoma 30 in 60 te direktive je treba razlagati tako, da

- je predpostavka za obstoj uvoza blaga njegov vstop v gospodarski krogotok Unije, pri čemer je treba domnevati, da je do tega vstopa prišlo v državi članici, v kateri se je za to blago končal kateri od postopkov iz člena 61, prvi odstavek, Direktive 2006/112;
- lahko nacionalno sodišče v okoliščinah, kakršne so te iz obravnavanega spora, šteje, da je ta domneva ovržena, če se dokaže, da je bilo blago kljub kršitvi carinske zakonodaje, s katero so urejeni postopki iz člena 61, prvi odstavek, Direktive 2006/112, zaradi katere je v državi članici, v kateri je bila ta kršitev storjena, nastal carinski dolg, v gospodarski krogotok Unije vneseno na ozemlju druge države članice, v kateri je postalo predmet potrošnje, tako da obveznost obračuna DDV nastane v zadnjem navedeni državi članici.

<sup>27</sup> Družba FedEx predložitvenemu sodišču ni mogla predstaviti dokazil o odmeri grškega DDV, kar je opravičevala z obdobjem, ki je preteklo od dobave blaga v Grčiji (leti 2007 in 2008).