



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 8. septembra 2022*

„Predhodno odločanje – Carinska unija – Carinski zakonik Unije – Uredba (EU) št. 952/2013 – Kraj nastanka carinskega dolga – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 30 – Člen 60 – Člen 71(1) – Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna uvoznega DDV – Kraj nastanka davčnega dolga – Ugotovitev neizpolnitve obveznosti, naložene s carinsko zakonodajo Unije – Določitev kraja uvoza blaga – Prevozno sredstvo, registrirano v tretji državi in vneseno v Evropsko unijo v nasprotju s carinsko zakonodajo“

V zadevi C-368/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu, Nemčija) z odločbo z dne 2. junija 2021, ki je na Sodišče prispela 14. junija 2021, v postopku

R.T.

proti

Hauptzollamt Hamburg,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi S. Rodin, predsednik senata, J.-C. Bonichot, sodnik, in O. Spineanu-Matei (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za R.T. Y. Özkan in U. Schrömbges, Rechtsanwälte,
- za Evropsko komisijo F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė in R. Pethke, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: nemščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 30 in 60 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 (EU) 2018/2057 z dne 20. decembra 2018 (UL 2018, L 329, str. 3) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med R.T. in Hauptzollamt Hamburg (glavni carinski urad v Hamburgu, Nemčija, v nadaljevanju: carinski urad) v zvezi z obdavčitvijo uvoza vozila, vnesenega na ozemlje Evropske unije v nasprotju s carinsko zakonodajo, z davkom na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

- 3 V skladu s členom 2(1)(d) Direktive 2006/112 so predmet DDV med drugim naslednje transakcije:
„[...]“
(d) uvoz blaga.“
- 4 Člen 30, prvi odstavek, te direktive določa:
„Za ‚uvoz blaga‘ se šteje vnos blaga v Skupnost, ki ni v prostem prometu v smislu člena 24 Pogodbe.“
- 5 Člen 60 iste direktive, ki spada v poglavje 4 te direktive, naslovljeno „Kraj uvoza blaga“, uvrščeno v naslov V, „Kraj obdavčljivih transakcij“, določa:
„Kraj uvoza blaga je država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ko se vnese v Skupnost.“
- 6 Člen 71 Direktive 2006/112, ki je v poglavju 4, naslovljenem „Uvoz blaga“, naslova VI – „Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV“ – 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, [...] 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.“

Carinski zakonik

- 7 Člen 79(1)(a) Uredbe (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. oktobra 2013 o carinskem zakoniku Unije (UL 2013, L 269, str. 1, v nadaljevanju: carinski zakonik) določa:

„Za blago, zavezano uvozni dajatvi, nastane carinski dolg pri uvozu zaradi neizpolnjevanja:

- (a) ene od obveznosti, ki so določene s carinsko zakonodajo za vnos neunijskega blaga na carinsko območje Unije, njegovo odstranitev izpod carinskega nadzora ali gibanje, predelavo, hrambo, začasno hrambo, začasni uvoz ali prepustitev takega blaga na navedenem območju;

[...]“.

- 8 Člen 87 te uredbe, naslovljen „Kraj nastanka carinskega dolga“, določa:

„1. Carinski dolg nastane na kraju, kjer se vloži carinska deklaracija ali deklaracija za ponovni izvoz iz členov 77, 78 in 81.

V vseh drugih primerih je kraj nastanka carinskega dolga kraj, kjer nastanejo dogodki, ki povzročijo nastanek carinskega dolga.

Če navedenega kraja ni mogoče določiti, nastane carinski dolg na kraju, kjer carinski organi ugotovijo, da je blago v položaju, v katerem nastane carinski dolg.

[...]

4. Če carinski organ ugotovi, da je carinski dolg nastal v drugi državi članici na podlagi člena 79 ali člena 82, in je znesek uvozne ali izvozne dajatve, ki ustreza temu dolgu, manjši od 10000 EUR, se šteje, da je carinski dolg nastal v državi članici, v kateri je bilo to ugotovljeno.“

Nemško pravo

- 9 Člen 21(2) Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) z dne 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386) določa:

„Za uvozni prometni davek se smiselno uporabljajo pravila o carinah; [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 10 R.T., s stalnim prebivališčem v Nemčiji, je januarja 2019 v Gruziji kupil vozilo in ga tam registriral. R.T. je marca 2019 s tem vozilom iz Gruzije v Nemčijo potoval prek Turčije, Bolgarije, Srbije, Madžarske in Avstrije, ne da bi navedeno vozilo prijavil pri carinskem uradu uvoza.

- 11 R.T. je v Nemčiji vozilo uporabljal, to pa je bilo opaženo 28. marca 2019 v okviru nadzora s strani nadzorne enote carinskega urada. Vozilo je bilo poleg tega opaženo oktobra 2020 pri kršitvi cestnoprometnih predpisov.
- 12 Carinski urad je 13. maja 2019 z odločbo o odmeri uvoznih dajatev R.T. naložil plačilo zneska 4048,13 EUR iz naslova carine in zneska 8460,59 EUR iz naslova uvoznega DDV.
- 13 Ker je bila njegova pritožba pri carinskem uradu zavrnjena, je R.T. 9. februarja 2020 pri Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu, Nemčija) vložil tožbo za odpravo te odločbe. R.T. se je med postopkom odločil izpodbijati le odločitev o določitvi zneska uvoznega DDV.
- 14 Ker predložitveno sodišče ne dvomi o pristojnosti nemških organov za izterjavo carinskega dolga, želi izvedeti, ali je carinski urad pristojen tudi za določitev zneska uvoznega DDV. Po mnenju tega sodišča je tako, če iz razlage členov 30 in 60 Direktive 2006/112 izhaja, da je kraj uvoza v Nemčiji, kljub temu, da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari vstopila na ozemlje Unije v Bolgariji.
- 15 V zvezi z razlago členov 30 in 60 Direktive 2006/112, ki se nanašata na pojem in kraj „uvoza“, predložitveno sodišče meni, da neizpolnjevanje obveznosti, naloženih s carinsko zakonodajo, v neki državi članici povzroči nastanek uvoznega DDV v tej državi članici le, če je bilo zadevno blago tudi uvoženo v tej državi članici v smislu prava v zvezi z DDV.
- 16 To sodišče meni, da mora v skladu s sodno prakso Sodišča, kot jo uporabljajo nemška finančna sodišča, kraj uvoza, kot je opredeljen v členu 60 Direktive 2006/112, v obravnavanem primeru biti v Bolgariji, ker je bilo vozilo tam prvič uporabljeno. Uvozni DDV naj bi torej načeloma nastal v tej državi članici, razen če bi bilo treba ugotoviti, da je to vozilo „namenjeno potrošnji“ v Nemčiji na podlagi ugotovitev iz sodb z dne 2. junija 2016, Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig (C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:405, točka 65); z dne 1. junija 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, točka 54), in z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, točka 44).
- 17 Vendar se po mnenju predložitvenega sodišča sodna praksa, navedena v prejšnji točki – v kateri je potrjena ideja namena za potrošnjo – nanaša na blago, ki je bilo prepeljano, medtem ko gre v postopku v glavni stvari za vozilo, ki je bilo uporabljeno kot prevozno sredstvo. V zvezi s tem naj bi več specializiranih nemških sodišč zgoraj navedeno sodno prakso razumelo tako, da prevozna sredstva vstopijo v gospodarski krogotok Unije v državi članici, na ozemlju katere se dejansko prvič uporabijo.
- 18 V skladu s tem pristopom bi bilo treba po mnenju predložitvenega sodišča torej šteti, da je vozilo tožeče stranke iz postopka v glavni stvari v gospodarski krogotok Unije vstopilo v Bolgariji, ker je bilo prvič uporabljeno v tej državi članici. Zato naj bi bil kraj uvoza tega vozila v smislu člena 60 Direktive 2006/112 v Bolgariji.
- 19 Vendar naj bi se tak sklep zdel v nasprotju s tistim, ki izhaja iz sodbe z dne 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Kraj nastanka DDV) (C-7/20, EU:C:2021:161), v kateri naj bi Sodišče odločilo, da je bilo vozilo, kljub temu, da je na carinsko območje Unije fizično vstopilo v Bolgariji, dejansko uporabljeno v Nemčiji, državi članici prebivališča tožeče stranke v postopku v glavni stvari.

- 20 Če bi bil kraj uvoza zadevnega vozila v državi članici, ki ni Zvezna republika Nemčija, predložitveno sodišče postavlja še drugo vprašanje za predhodno odločanje, da bi ugotovilo, ali fikcija iz člena 87(4) carinskega zakonika nemškimi carinskimi organi podeljuje pristojnost za določitev zneska uvoznega DDV.
- 21 V zvezi s tem se to sodišče sprašuje, ali je smiselna uporaba te določbe, določena v členu 21(2) zakona o prometnem davku, v nasprotju z Direktivo 2006/112.
- 22 V teh okoliščinah je Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali je treba člena 30 in 60 Direktive [2006/112] razlagati tako, da je kraj uvoza prevoznega sredstva, registriranega v tretji državi, ki je v Unijo vneseno v nasprotju s carinsko zakonodajo, za namene DDV v državi članici, v kateri je bila kršena carinska zakonodaja in v kateri je bilo zadevno prevozno sredstvo v Uniji prvič uporabljeno kot prevozno sredstvo, ali v državi članici, v kateri ima oseba, ki ni izpolnila obveznosti, naloženih s carinsko zakonodajo, prebivališče in tam uporablja vozilo?
2. Če bi bil kraj uvoza v državi članici, ki ni Zvezna republika Nemčija: ali je to, da določba nacionalnega prava določa, da se člen 87(4) [carinskega zakonika] smiselno uporablja za uvozni DDV, v nasprotju z Direktivo 2006/112, zlasti členoma 30 in 60 te direktive?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 23 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 30 in 60 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je kraj uvoza vozila, registriranega v tretji državi, ki je bilo v Unijo vneseno v nasprotju s carinsko zakonodajo, za namene DDV v državi članici, v kateri je bila ta zakonodaja kršena in kjer je bilo to vozilo v Uniji prvič uporabljeno, ali pa v državi članici, v kateri oseba, ki ni izpolnila obveznosti, naloženih s carinsko zakonodajo, prebiva in kjer dejansko uporablja vozilo.
- 24 V skladu s členom 2(1)(d) Direktive 2006/112 je uvoz blaga predmet DDV. V skladu s členom 30, prvi odstavek, te direktive se za uvoz blaga šteje vnos blaga v Unijo, ki ni v prostem prometu. V zvezi s krajem uvoza člen 60 navedene direktive določa, da je ta kraj v državi članici, na ozemlju katere se nahaja blago na dan, ko se vnese v Unijo.
- 25 Če je uvoženo blago zavezano carini, člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 državam članicam dovoljuje, da obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna uvoznega DDV vežejo na obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna carine. Uvozni DDV in carina sta namreč glede glavnih značilnosti primerljiva v tem, da nastaneta z uvozom v Unijo in posledičnim vnosom blaga v gospodarski krogotok držav članic (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2022, Kauno teritorinē muitinē, C-489/20, EU:C:2022:277, točka 47 in navedena sodna praksa).

- 26 Tako se dolg DDV lahko prišteje carinskemu dolgu, če je na podlagi nezakonitega dejanja, zaradi katerega je ta zadnjenavedeni dolg nastal, mogoče domnevati, da je zadevno blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije in je bilo zato lahko predmet potrošnje, zaradi česar je nastopil obdavčljivi dogodek za DDV (sodba z dne 7. aprila 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, točka 48 in navedena sodna praksa).
- 27 Vendar je to domnevo mogoče ovreči, če se dokaže, da je bilo kljub kršitvam carinske zakonodaje, ki so povzročile nastanek carinskega dolga pri uvozu v državi članici, v kateri so bile te kršitve storjene, blago vneseno v gospodarski krogotok Unije na ozemlju druge države članice, v kateri je bilo to blago namenjeno potrošnji. V tem primeru obdavčljivi dogodek za uvozni DDV nastopi v tej drugi državi članici (sodba z dne 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Kraj nastanka DDV), C-7/20, EU:C:2021:161, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 28 Tako je Sodišče v zadevi, ki se je nanašala na blago, ki je bilo predmet kršitev carinske zakonodaje na nemškem ozemlju, kjer je bilo zgolj preneseno z enega letala na drugo, preden je bilo prepeljano v Grčijo, ugotovilo, da je zadevno blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije in da je uvozni DDV na to blago nastal v tej državi članici, ker je bila navedena država članica njegov končni namembni kraj in kraj, kjer je bilo potrošeno (glej v tem smislu sodbo z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, točka 53).
- 29 Sodišče je prav tako razsodilo, da je treba za osebno vozilo, ki je bilo vneseno v nasprotju s carinsko zakonodajo, šteti, da je v gospodarski krogotok vstopilo v državi članici prebivališča davčnega zavezanca, ker je bilo to vozilo v tej državi članici dejansko uporabljeno, čeprav je na poti iz tretje države v to državo članico na carinsko območje Unije fizično vstopilo v drugi državi članici. Zato je uvozni DDV nastal v prvonavedeni državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Kraj nastanka DDV), C-7/20, EU:C:2021:161, točki 34 in 35).
- 30 V obravnavanem primeru iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja – kar pa mora preveriti predložitveno sodišče – da je R.T. na poti iz Gruzije v Nemčijo, ki jo je opravil marca 2019, s svojim vozilom prevozil Bolgarijo ter je nato prečkal Srbijo, Madžarsko in Avstrijo. R.T. naj bi prebival v Nemčiji, kjer je to vozilo uporabljal od marca 2019 in najmanj do oktobra 2020.
- 31 Ob upoštevanju ugotovitev iz sodbe z dne 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Kraj nastanka DDV) (C-7/20, EU:C:2021:161), navedenih v točki 29 te sodbe, je treba ugotoviti, da je bilo to vozilo, ne glede na to, da je bilo prvič uporabljeno in je na ozemlje Unije zaradi tranzita fizično vstopilo v Bolgariji, dejansko uporabljeno v državi članici njegovega namembnega kraja, v obravnavanem primeru v Nemčiji. Ker je vozilo vstopilo v gospodarski krogotok Unije v zadnjenavedeni državi članici, je do njegovega uvoza na podlagi členov 30 in 60 Direktive 2006/112 zato prišlo v tej državi članici.
- 32 Te ugotovitve ne omaje okoliščina, ki jo je navedlo predložitveno sodišče, da je prva uporaba vozila na ozemlju Unije kot prevoznega sredstva enakovredna njegovi „potrošnji“, kar sproži nastanek DDV v smislu sodbe z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, točka 44), oziroma da gre vsaj za en korak pri tej potrošnji, kar naj bi pomenilo, da je v obravnavanem primeru vozilo v gospodarski krogotok Unije vstopilo v Bolgariji.
- 33 Kot namreč izhaja iz sodbe z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, točka 48), se lahko kljub temu, da je blago fizično vstopilo v neki državi članici, šteje, da je bilo v gospodarski krogotok Unije vneseno na ozemlju druge države članice, če je bilo to blago „namenjeno potrošnji“ v tej državi članici. V teh

okolihčinah je Sodišče ugotovilo, da je zadevno blago v gospodarski krogotok Unije vstopilo v državi članici končnega namembnega kraja tega blaga in da je zato v tej državi članici nastal uvozni DDV na to blago (glej v tem smislu sodbo z dne 10. julija 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, točka 53).

- 34 Tako je mogoče šteti, da je vozilo, registrirano v tretji državi, ki ga – kot ugotavlja tudi predložitveno sodišče – ni mogoče „potrošiti“, ampak ga je davčni zavezanec uporabil za pot iz te države v državo članico svojega prebivališča, v kateri se je vozilo dejansko in trajno uporabljalo, v gospodarski krogotok Unije vstopilo v tej državi članici. Čeprav to blago samo ni bilo prepeljano v navedeno državo članico in je bilo uporabljeno kot prevozno sredstvo v državi članici, v kateri je fizično vstopilo na ozemlje Unije, je bilo navedeno blago v zadnjenavedeni državi članici namreč uporabljeno le zato, da se ga premesti v državo članico njegovega končnega namembnega kraja, da bi se v tej državi članici dejansko in trajno uporabljalo. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je kraj prebivališča uporabnika lahko indic za tako uporabo.
- 35 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 30 in 60 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je kraj uvoza vozila, registriranega v tretji državi, ki je bilo v Unijo vneseno v nasprotju s carinsko zakonodajo, za namene DDV v državi članici, v kateri oseba, ki ni izpolnila obveznosti, naloženih s carinsko zakonodajo, prebiva in kjer dejansko uporablja vozilo.

Drugo vprašanje

- 36 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

- 37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

Člena 30 in 60 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2018/2057 z dne 20. decembra 2018

je treba razlagati tako, da

je kraj uvoza vozila, registriranega v tretji državi, ki je bilo v Evropsko unijo vneseno v nasprotju s carinsko zakonodajo, za namene davka na dodano vrednost v državi članici, v kateri oseba, ki ni izpolnila obveznosti, naloženih s carinsko zakonodajo, prebiva in kjer dejansko uporablja vozilo.

Podpisi