



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 6. marca 2025¹

Zadeva C-125/24 [Palmstråle]ⁱ

AA
proti
Allmänna ombudet hos Tullverket

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstol (vrhovno upravno sodišče, Švedska))

„Predhodno odločanje – Davčna zakonodaja – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Ponovni uvoz blaga – Vrnjeno blago – Oprostitev DDV – Člen 143(1)(e) – Nujnost spoštovanja carinske zakonodaje – Carinska unija – Carinski zakonik – Oprostitev dajatve pri uvozu vrnjenega blaga – Člen 203 – Člen 86(6) – Razmerje med carinsko zakonodajo in zakonodajo o DDV“

I. Uvod

1. V obravnavani zadevi ima Sodišče ponovno² priložnost obravnavati medsebojno vplivanje carinske zakonodaje in zakonodaje o uvoznem DDV, tokrat v zvezi z oprostitvijo DDV. Konkretno gre za oprostitev uvoznega DDV pri ponovnem uvozu blaga v Unijo, ki izpolnjuje pogoje za oprostitev carine.

2. Pogoji za oprostitev carine so sicer načeloma izpolnjeni, vendar carinski postopek ni bil pravilno izveden. Zato mora Sodišče pojasniti, kakšen vpliv ima kršitev obveznosti iz carinskega postopka (v tem primeru predložitev blaga carini, carinska deklaracija in vložitev zahtevka za oprostitev carine) na uveljavljanje oprostitve uvoznega DDV. Ali je oprostitev uvoznega DDV akcesorna oprostitvi carine za ponovno uvoženo blago oziroma ali je treba oprostitvi uporabljati neodvisno?

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

ⁱ Ime te zadeve je izmišljeno. Ne ustreza resničnemu imenu nobene od strank v postopku.

² Sodbe z dne 18. januarja 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Kraj nastanka DDV – III) (C-791/22, EU:C:2024:59); z dne 8. septembra 2022, Hauptzollamt Hamburg (Kraj nastanka DDV II) (C-368/21, EU:C:2022:647); z dne 7. aprila 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277); z dne 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Kraj nastanka DDV) (C-7/20, EU:C:2021:161); z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), in z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 2006/112/ES³ (v nadaljevanju: *Direktiva o DDV*)

3. Člen 143 Direktive o DDV se nanaša na oprostitve pri uvozu:

„1. Države članice oprostitjo naslednje transakcije:

[...]

(e) ponovni uvoz blaga, ki ga v stanju, kakor je bilo izvoženo, ponovno uvaža oseba, ki ga je izvozila, če takšno blago izpolnjuje pogoje za oprostitve carine;

(f) uvoz blaga v okviru diplomatskih in konzularnih odnosov, ki izpolnjuje pogoje za oprostitve carine;

[...]“

2. Uredba (EU) št. 952/2013⁴ (v nadaljevanju: *carinski zakonik*)

4. Člen 203 carinskega zakonika določa oprostitve za vrnjeno blago:

„1. Neunijsko blago, ki je bilo prvotno izvoženo kot unijsko blago s carinskega območja Unije ter je bilo na navedeno območje vrnjeno v obdobju treh let in prijavljeno za sprostitev v prosti promet, je lahko na podlagi zahtevka zadevne osebe oproščeno plačila uvozne dajatve.

[...]

5. Oprostitve uvozne dajatve se odobri samo za blago, ki se vrne v enakem stanju, kot je bilo izvoženo.

6. Oprostitve uvozne dajatve se utemelji z informacijami, ki dokazujejo, da so pogoji za oprostitve izpolnjeni.“

5. Člen 139 carinskega zakonika določa obveznost predložitve blaga carini:

„1. Blago, ki se vnese na carinsko območje Unije, se carini predloži takoj ob prihodu v namembni carinski urad ali na drug kraj, ki so ga carinski organi določili ali odobrili, ali v prosto cono ena od naslednjih oseb:

(a) oseba, ki je blago vnesla na carinsko območje Unije;

³ Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v različici z dne 1. julija 2022 (UL 2006, L 347, str. 1; nazadnje spremenjena v UL 2022, L 155, str. 1).

⁴ Uredba (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. oktobra 2013 o carinskem zakoniku Unije (prenovitev) v različici z dne 14. decembra 2016 (UL 2016, L 354, str. 32).

[...]“

6. Člen 5, točka 33, carinskega zakonika opredeljuje predložitev blaga carini:

„predložitev blaga carini“ pomeni obvestilo carinskim organom, da je blago prispelo v carinski urad ali na drug kraj, ki so ga carinski organi določili ali odobrili, ter da je blago na razpolago za carinsko kontrolo;“

7. Člen 158 carinskega zakonika nalaga carinsko deklaracijo blaga:

„1. Za vse blago, ki bo dano v carinski postopek, razen v postopek proste cone, se vloži carinska deklaracija, ki ustreza posameznemu postopku.

[...]“

8. Člen 5, točka 12, carinskega zakonika opredeljuje carinsko deklaracijo:

„carinska deklaracija“ pomeni dejanje, s katerim oseba na predpisan način in v predpisani obliki navede, da želi dati blago v določen carinski postopek, po potrebi z navedbo uporabe katerih koli posebnih režimov;“

9. Člen 79 carinskega zakonika določa carinski dolg, ki nastane zaradi neizpolnjevanja carinske zakonodaje:

„1. 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;

[...]

3. V primerih iz točk (a) in (b) odstavka 1 je dolžnik:

(a) vsaka oseba, od katere se je zahtevala izpolnitev zadevne obveznosti; [...]“

10. Člen 86(6) carinskega zakonika vsebuje odstopanje od člena 79 carinskega zakonika, med drugim če so določene oprostitve dajatev:

6. Kadar carinska zakonodaja določa ugodnejšo tarifno obravnavo za blago, oprostitvev ali popolno ali delno izvzetje od uvozne ali izvozne dajatve, v skladu s točkami od (d) do (g) člena 56(2), členi 203, 204, 205 in 208 ali členi od 259 do 262 te uredbe ali v skladu z Uredbo Sveta (ES) št. 1186/2009 z dne 16. novembra 2009 o sistemu oprostitvev carin v Skupnosti, se takšna ugodnejša tarifna obravnavo, oprostitvev ali izvzetje uporablja tudi, kadar carinski dolg nastane v skladu s členom 79 ali 82 te uredbe, pod pogojem, da napaka, zaradi katere je carinski dolg nastal, ni bila storjena kot poskus goljufivega dejanja.“

11. V uvodni izjavi 38 carinskega zakonika je navedeno:

„(38) Kadar carinski dolg nastane zaradi nespoštovanja carinske zakonodaje, je treba upoštevati, ali je zadevna oseba delovala v dobri veri, ter v največji meri zmanjšati posledice dolžnikove malomarnosti.“

B. Švedsko pravo

12. V času, ki je upošteven za obravnavani spor, je veljal Mervärdesskattelag (1994:200) (zakon o DDV [1994:200]).⁵

13. Člen 1(1), točka 3, iz poglavja 1 določa, da se v primeru obdavčljivega uvoza blaga v državo plača DDV. Člen 1a iz poglavja 2 opredeljuje uvoz kot vnos blaga na Švedsko s kraja zunaj Evropske unije.

14. Člen 30(1) iz poglavja 3 določa, da je davka oproščen uvoz, ki je oproščen davka na podlagi Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551) (zakon o oprostitvi davkov, med drugim pri uvozu [1994:1551]).

15. V skladu s členom 5(1) zakona o oprostitvi davkov, med drugim pri uvozu, ki je naveden v poglavju 2, se oprostitve davkov prizna za unijsko blago, ki ga po izvozu iz Evropske unije v tretjo državo vnese na Švedsko oseba, ki ga je izvozila, če blago v času, v katerem ni bilo v Evropski uniji, ni bilo predelano. Drugi odstavek navedenega člena določa, da se oprostitve davkov prizna le, če je blago oproščeno carine na podlagi, med drugim, člena 203 carinskega zakonika. Blago, oproščeno carine na podlagi Uredbe (EGS) št. 2658/87 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi, se obravnava kot da je predmet carine.

III. Dejansko stanje in predlog za sprejetje predhodne odločbe

16. Tožeča stranka ima v lasti konje, ki se udeležujejo turnirjev v različnih državah. Dva konja je izvozila s carinskega območja Unije na Norveško. Konja sta bila po udeležbi na turnirjih prek mejnega prehoda med Norveško in Švedsko znova pripeljana v Unijo. Tožeča stranka se ni ustavila na carinskem uradu, da bi predložila konja carini in opravila carinsko deklaracijo. Namesto tega jo je takoj po tem, ko je zapeljala mimo carinskega urada, ustavila šele cestna kontrola Tullwerk (v nadaljevanju: carinska uprava).

17. Carinska uprava je sklenila, da se tožeči stranki naloži plačilo uvoznega DDV v višini 41.178 švedskih kron (SEK) (približno 3500 EUR). Carinski dolg pa ni bil določen. Carinska uprava trdi, da pri ponovnem uvozu ni bilo mogoče priznati oprostitve DDV, ker tožeča stranka konjev ni prijavila za sprostitev v prosti promet in tudi ni vložila zahtevka za oprostitve carine.

18. Tožeča stranka je zoper to odločbo vložila tožbo pri Förvaltningsrätten i Karlstad (upravno sodišče v Karlstadu, Švedska), ki je tožbo zavrnilo. Förvaltningsrätt i Karlstad (upravno sodišče v Karlstadu) je ugotovilo, da konja ob prihodu na carinsko območje Unije nista bila prijavljena in predložena carini, tako da je nastal carinski dolg in je zato treba plačati uvozni DDV. Poleg tega je

⁵ Kot je navedlo predložitveno sodišče, novi Mervärdesskattelag (zakon o DDV) [2023:200] v bistvu vsebuje enake določbe.

sodišče odločilo, da sta prijava blaga za sprostitev v prosti promet in zahtevek za oprostitev carine pogoja za priznanje oprostitve uvoznega DDV pri ponovnem uvozu. Ker naj ne bi bil izpolnjen nobeden od teh dveh pogojev, naj ne bi bilo mogoče priznati oprostitve uvoznega DDV.

19. Tako tožeča stranka kot tudi Allmänna ombud hos Tullverket (zastopnik javnega interesa pri carinski upravi, Švedska) sta zoper sodbo Förvaltningsrätt i Karlstad (upravno sodišče v Karlstadu) vložila pritožbo pri Kammarrätt i Göteborg (višje upravno sodišče v Göteborgu, Švedska) in predlagala njeno razveljavitev. To sodišče je pritožbi zavrnilo z obrazložitvijo, ki je bila v bistvu enaka obrazložitvi prvostopenjskega sodišča. Tožeča stranka je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Högsta förvaltningsdomstol (vrhovno upravno sodišče, Švedska).

20. Sicer je sporno, ali je tožeča stranka konja prijavila ustno, ko jo je ustavilo carinsko osebje, potem ko je zapeljala mimo carinskega urada. Vendar se ta predlog za sprejetje predhodne odločbe nanaša le na potek dogodkov, ki ga pri odločanju upošteva predložitveno sodišče, to je, da je tožeča stranka zapeljala mimo carinskega urada, ne da bi predložila blago carini, opravila carinsko deklaracijo in vložila zahtevek za oprostitev carine.

21. Zato se predložitveno sodišče sprašuje, kako je treba razlagati člen 143(1)(e) Direktive o DDV in člen 86(6) carinskega zakonika. Meni, da ju je mogoče razlagati na dva načina. Ali morajo biti pogoji za priznanje oprostitve iz člena 203 carinskega zakonika izpolnjeni v vseh primerih ali pa se lahko oprostitev prizna tudi, če procesni pogoji iz člena 203 niso izpolnjeni (v tem primeru ne bi bil izpolnjen niti pogoj prijave za sprostitev v prosti promet niti pogoj vložitve zahtevka za oprostitev carine).

22. V teh okoliščinah je Högsta förvaltningsdomstol (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

Ali je treba člen 143(1)(e) Direktive o DDV ter člen 86(6) in člen 203 carinskega zakonika Unije razlagati tako, da morajo biti izpolnjeni materialni in procesni pogoji iz člena 203, da se prizna oprostitev uvozne dajatve – in s tem oprostitev DDV – ob ponovnem uvozu, če je carinski dolg na podlagi člena 79 carinskega zakonika Unije nastal zaradi neizpolnitve obveznosti predložitve iz člena 139(1) carinskega zakonika Unije?

23. V postopku pred Sodiščem je pisno stališče predložila samo Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) Poslovnika odločilo, da se ustna obravnava ne opravi.

IV. Pravna presoja

24. Vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na medsebojno vplivanje carinskega zakonika in Direktive o DDV v primeru tako imenovanega vrnjenega blaga. To je unijsko blago, ki je izvoženo iz Unije, vendar je v določenem obdobju nespremenjeno vrnjeno v Unijo (člen 203(1), prvi pododstavek, carinskega zakonika). Predmet spora je odločba o uvoznem DDV. Tožeča stranka se sklicuje na člen 143(1)(e) Direktive o DDV. V skladu s to določbo je uvoznega DDV oproščen ponovni uvoz „blaga, če takšno blago izpolnjuje pogoje za oprostitev carine“.

25. Ker tožeča stranka ob ponovnem uvozu ni pravilno izvedla carinskega postopka, materialni pogoji za oprostitev carine pa so izpolnjeni, se postavlja vprašanje, ali je oprostitev uvoznega DDV akcesorna carinski zakonodaji. V tem primeru morajo biti izpolnjeni vsi pogoji za

oprostitev carine iz člena 203(1), prvi pododstavek, carinskega zakonika, carinski postopek pa mora biti pravilno izveden. Ali pa zadostuje, če so izpolnjeni zgolj materialni pogoji za oprostitev carine?

26. Konja sta s tem, ko sta zapustila carinsko območje Unije, izgubila status unijskega blaga (člen 154, točka (a), carinskega zakonika) in sta postala neunijsko blago (člen 5, točka 24, carinskega zakonika). Za vrnitev neunijskega blaga na carinsko območje Unije je treba slednjega – ob uporabi posebnih carinskih postopkov – ponovno prijaviti za sprostitev v prosti promet (člen 201(1) carinskega zakonika), pri čemer nastane carinski dolg (člen 77(1) carinskega zakonika). Da bi preprečili carinsko obremenitev nekdanjega unijskega blaga (vrnjeno blago), člen 203(1), prvi pododstavek, carinskega zakonika pod določenimi pogoji določa oprostitev carine. Vendar pogoji zanjo zaradi manjkajoče carinske deklaracije (člen 158(1), člen 201(1) carinskega zakonika) in manjkajočega zahtevka (člen 203(1), prvi pododstavek, carinskega zakonika) niso izpolnjeni. Poleg tega bi zaradi manjkajoče carinske deklaracije in nepredložitve blaga carini (člen 139(1) carinskega zakonika) nastal carinski dolg na podlagi člena 79(1)(a) carinskega zakonika.

27. Izjemo od tega določa člen 86(6) carinskega zakonika. V skladu s to določbo se zlasti oprostitev carine za vrnjeno blago v skladu s členom 203(1), prvi pododstavek, carinskega zakonika prizna tudi, če je carinski dolg nastal na podlagi člena 79(1)(a) carinskega zakonika, torej zaradi neizpolnjevanja obveznosti. Vendar to velja le, če te napake niso bile storjene kot poskus goljufivega dejanja.

28. V okviru razlage člena 143(1)(e) Direktive o DDV bom najprej obravnavala vprašanje, ali je priznanje oprostitve uvoznega DDV akcesorno carinski zakonodaji in morajo biti zanj izpolnjeni vsi pogoji za oprostitev carine (pod A.). Če bi se izkazalo, da je tako, bi bilo mogoče oprostitev uvoznega DDV na podlagi člena 143(1)(e) Direktive o DDV v tem primeru priznati samo, če so izpolnjeni pogoji za zgoraj navedeno izjemo od nastanka carinskega dolga iz člena 86(6) carinskega zakonika (pod B.).

A. Razlaga člena 143(1)(e) Direktive o DDV

1. Besedilo in sistematika

29. Besedilo člena 143(1)(e) Direktive o DDV ni jasno. Medtem ko se člen 143(1)(f) Direktive o DDV nanaša na blago „ki izpolnjuje pogoje za oprostitev carine“, se točka (e) nanaša na „[blago[, ki] izpolnjuje pogoje] za oprostitev carine“.

30. To kaže na to, da morajo biti za točko (f) v vsakem primeru izpolnjeni vsi pogoji za oprostitev carine, sicer zanjo niso „izpolnj[eni] pogoj[i]“. Nasprotno (člen 143(1)(e) Direktive o DDV) „blago izpolnjuje pogoje“ „za oprostitev carine“ tudi, če carinski postopek ni bil pravilno izveden. Vendar je ta jezikovna razlika razvidna samo iz nemške jezikovne različice.⁶

⁶ Glej na primer dansko, francosko, špansko, italijansko, portugalsko in nizozemsko jezikovno različico. Majhna razlika je razvidna še iz angleške jezikovne različice („where those goods are exempt from customs duties“, točka (e), in „goods which are exempt from customs duties“, točka (f)), ki je v podobni obliki razvidna iz švedske različice. Vendar ta razlika ni tako velika kot tista v nemški jezikovni različici.

31. V zgodovinskem smislu oprostitev uvoznega DDV za vrnjeno blago obstaja že od Šeste direktive.⁷ Vendar takrat ni bilo enotnega carinskega postopka za vso Unijo. Vsaka država članica je imela svoja pravila carinskega postopka. Če bi bila harmonizirana oprostitev davka odvisna od različnih pravil carinskega postopka držav članic, to ne bi bilo smiselno. Zato s sklicevanjem na „[blago[, ki] izpolnjuje pogoje] za oprostitev carine“, ki je bilo brez sprememb vključeno v člen 143(1)(e) Direktive o DDV, verjetno ni mišljeno spoštovanje carinskega postopka (ki je zdaj harmoniziran).

2. Smisel in namen

a) Cilji posameznih oprostitev za vrnjeno blago

32. Namen carinske zakonodaje je zaščititi domače blago pred konkurenco zaradi uvoza iz tretjih držav in tako zagotoviti poštene trgovinske odnose. Vendar v primeru vrnjenega blaga ta cilj nima učinka, ker blago prvotno izvira iz Unije. Zato člen 203(1), prvi pododstavek, carinskega zakonika določa oprostitev carine za vrnjeno blago.

33. Nasprotno obveznost plačila uvoznega DDV nastane za blago, ki vstopi v gospodarski krogotok Unije in je lahko predmet potrošnje.⁸ Namen uvoznega DDV je predhodno obremeniti blago, uvoženo iz tretjih držav, z DDV na enak način kot blago v državi članici uvoza. Če se blago, ki prvotno izvira iz Unije, ponovno uvozi v Unijo v nespremenjeni obliki kot vrnjeno blago, pa ni „potrošnih“ povečanj vrednosti, ki bi jih bilo treba obdavčiti. Člen 143(1)(e) Direktive o DDV to upošteva z oprostitvijo uvoznega DDV.

b) Različne posledice kršitev

34. Tako člen 143(1)(e) Direktive o DDV kot tudi člen 203(1) carinskega zakonika torej upoštevata poseben položaj vrnjenega blaga. Vendar carinski dolg nastane samo zaradi kršitev carinskih predpisov. Poleg tega lahko obveznost plačila DDV nastane samo, če zaradi teh kršitev hkrati nastopi obdavčljivi dogodek za uvozni DDV.⁹ Pogoji za to je, da je bilo lahko blago v državi članici tudi predmet „obdavčljive potrošnje“. Indici za to je lahko že zgolj kršitev pravil carinskega postopka. Vendar je tako domnevo mogoče ovreči.¹⁰

35. Če pa se na primer s sklicevanjem na to, da ni bil vložen zahtevek za oprostitev carine, ne prizna oprostitve uvoznega DDV, se s tem ne upošteva ravno te razlike. V tem primeru se *oprostitve uvoznega DDV* ne prizna zaradi *kršitev carinskih predpisov*, čeprav ni nastopila „obdavčljiva potrošnja“. V primeru vrnjenega blaga v smislu člena 203 carinskega zakonika namreč ni povečanja vrednosti, ki bi ga bilo mogoče „potrošiti“ in ki bi ga bilo treba obdavčiti (glej točko 33 zgoraj).

⁷ Člen 14(1)(e) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

⁸ Sodbi z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, točka 34), in z dne 18. maja 2017, Latvijas Dzēlceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, točka 69 in navedena sodna praksa).

⁹ Glej sodbe z dne 18. januarja 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Kraj nastanka DDV – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, točka 31); z dne 8. septembra 2022, Hauptzollamt Hamburg (Kraj nastanka DDV II) (C-368/21, EU:C:2022:647, točki 27 in 31); z dne 7. aprila 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, točka 48); z dne 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Kraj nastanka DDV) (C-7/20, EU:C:2021:161, točka 30 in naslednje); z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, točki 44 in 48), in z dne 2. junija 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:405, točka 64 in naslednje).

¹⁰ Tako izrecno sodba z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, točka 48).

36. Različne pravne posledice so skladne z načelno neodvisnostjo carinske zakonodaje in zakonodaje o DDV.¹¹ Sodišče je sicer zlasti v starejši sodni praksi poudarilo vzporednost carinske zakonodaje in zakonodaje o uvoznem DDV.¹² Vendar je imelo pri tem večinoma v mislih le posamezne določbe, kot je na primer člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV. Poleg tega s trditvijo, ki se pogosto navaja v obrazložitvah, in sicer, da „sta uvozni DDV in carina glede glavnih značilnosti primerljiva v tem, da nastaneta z uvozom v Unijo in posledičnim vnosom blaga v gospodarski krogotok držav članic,“¹³ ni mogoče utemeljiti akcesornosti.¹⁴ Nasprotno, kaže samo na to, da carina in uvozni DDV v praksi pogosto nastaneta istočasno.

37. Vendar pa sta lahko kraja nastanka carinskega dolga in obveznosti plačila uvoznega DDV vsekakor različna.¹⁵ Člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV določa samo povezavo časa nastanka obveznosti plačila uvoznega DDV s carinskim dolgom, ne določa pa ničesar v zvezi s krajem obdavčitve.¹⁶ Kraja nastanka DDV se namreč ne sme določiti na podlagi carinske zakonodaje, ker bi bilo to sicer lahko v nasprotju z načelom davčne teritorialnosti.¹⁷ Sodišče je prav tako presodilo, da je lahko DDV treba plačati, ne glede na to, da je carinski dolg ugasnil.¹⁸ Vse to jasno kaže, da ureditvi nista v razmerju akcesornosti. Zato Sodišče tudi ne govori več o vzporednosti posameznih ureditev, ampak le še o „povezavi“¹⁹ oziroma „povezavi“²⁰.

c) Akcesornosti se ne sme domnevati iz praktičnih razlogov

38. V praksi se uvozni DDV in carina pobirata in obdelujeta skupaj. Tako je mogoče na primer postopke izvesti na enem mestu in poenostaviti kontrole.²¹ V konkretnem primeru je mogoče pri carinski deklaraciji hkrati uveljavljati oprostitev uvoznega DDV.

39. Vendar taki praktični preudarki ne zadostujejo za utemeljitev akcesornosti, na podlagi katere bi bilo treba postopek na podlagi carinske zakonodaje spoštovati tudi za oprostitev DDV.²² Ureditvi sta namreč različno zasnovani. V skladu z njegovim členom 1(1), drugi pododstavek, „se Zakonik uporablja enotno na celotnem carinskem območju Unije“. Poleg tega carina pripada

¹¹ Glej že moje sklepne predloge v zadevi Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:7, točka 80).

¹² Sodbe z dne 7. aprila 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, točka 47); z dne 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Kraj nastanka DDV) (C-7/20, EU:C:2021:161, točka 29), in z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, točka 41).

¹³ Sodbe z dne 18. januarja 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Kraj nastanka DDV – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, točka 23); z dne 8. septembra 2022, Hauptzollamt Hamburg (Kraj nastanka DDV II) (C-368/21, EU:C:2022:647, točka 25); z dne 7. aprila 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, točka 47); z dne 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Kraj nastanka DDV) (C-7/20, EU:C:2021:161, točka 29), in z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, točka 41).

¹⁴ Glej sodbo z dne 25. oktobra 2018, Božičević Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, točka 41).

¹⁵ Glej sodbe z dne 18. januarja 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Kraj nastanka DDV – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, točki 30 in 31); z dne 8. septembra 2022, Hauptzollamt Hamburg (Kraj nastanka DDV II) (C-368/21, EU:C:2022:647, točki 27 in 31); z dne 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Kraj nastanka DDV) (C-7/20, EU:C:2021:161, točki 34 in 35), in z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, točki 48 in 53).

¹⁶ Sodba z dne 18. januarja 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Kraj nastanka DDV – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, točka 28).

¹⁷ Sodba z dne 18. januarja 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Kraj nastanka DDV – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, točka 34).

¹⁸ Sodba z dne 7. aprila 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, točka 51).

¹⁹ Sodba z dne 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Kraj nastanka DDV) (C-7/20, EU:C:2021:161, točka 27).

²⁰ Sodba z dne 18. januarja 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Kraj nastanka DDV – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, točka 23).

²¹ Glej na primer uvodni izjavi 13 in 42 na strani 2 carinskega zakonika.

²² Glej uvodno izjavo 9 na str. 4 carinskega zakonika; v skladu z njo bi morala biti „[c]arinska zakonodaja [...] glede določb o pobiranju uvoznih dajatev boljše usklajena, ne da bi to spremenilo področje uporabe veljavnih davčnih določb“.

izključno Uniji.²³ Nasprotno uvozni DDV ne pripada Uniji, temveč državi članici uvoza, ker je to (domnevna) država članica končne potrošnje.²⁴ Zato je odločilna stopnja DDV, ki velja v tej državi članici.

40. Poleg tega je carinska zakonodaja bolj formalizirana kot zakonodaja o DDV. Tako carinski dolg nastane že zaradi kršitve obveznosti, določenih s carinsko zakonodajo, v skladu s členom 79(1)(a) carinskega zakonika. Nasprotno je DDV splošni davek na potrošnjo, katerega namen je obdavčiti izdatke potrošnika za prejeta storitev ali dobavo.²⁵ Ta cilj načeloma ni odvisen od postopkovnih kršitev. Zato zaradi kršitev procesnih pogojev, ki jih določa zakonodaja o DDV, načeloma ne nastane obveznost plačila DDV. Tako je treba pri dobavah znotraj Skupnosti priznati oprostitev davka, če so izpolnjeni materialni pogoji zanj. Zgolj z neizpolnitvijo procesnih pogojev načeloma ni mogoče upravičiti njene zavrnitve.²⁶

41. Ravno v obravnavanem primeru bi domneva akcesornosti iz praktičnih razlogov privedla do zelo nenavadnega rezultata. Kljub kršitvi pravil carinskega postopka ni bil določen carinski dolg (očitno, ker je carina pri teh konjih 0 %). Zaradi kršitve pravil carinskega postopka pa je bil določen uvozni DDV, čeprav ne gre za obdavčljivo povečanje vrednosti vrnjenega blaga. Na podlagi precej bolj formalistične carinske zakonodaje ne bi nastal carinski dolg (iz materialnih razlogov), medtem ko naj bi precej manj formalistična zakonodaja o DDV – člen 79 carinskega zakonika nima ustreznice v Direktivi o DDV – kljub oprostitvi davka privedla do obveznosti plačila uvoznega DDV.

42. Nazadnje naloga zakonodaje o DDV ni, da zagotovi spoštovanje carinskega postopka. Za kršitve na podlagi člena 42 carinskega zakonika je namreč treba določiti sankcijo v nacionalnem pravu (na primer globo). Poleg tega uveljavljanje oprostitev carine vsekakor še naprej spodbuja k opravljanju carinske deklaracije in predložitvi blaga carini. V primeru kršitve te obveznosti namreč načeloma nastane carinski dolg na podlagi člena 79(1)(a) carinskega zakonika, razen če so izpolnjeni pogoji za izjemo iz člena 86(6) carinskega zakonika (v zvezi s tem takoj, točka 44 in naslednje).

3. Vmesni predlog

43. Za oprostitev uvoznega DDV na podlagi člena 143(1)(e) Direktive o DDV torej ni treba spoštovati carinskega postopka. Zadostuje namreč, da so izpolnjeni materialni pogoji za oprostitev carine (v tem primeru obstoj ustreznega vrnjenega blaga). V obravnavanem primeru so izpolnjeni. Zato je treba oprostitev uvoznega DDV za vrnjeno blago (v tem primeru konja), za katero so izpolnjeni materialni pogoji, priznati kljub kršitvi obveznosti predložitve blaga carini, ki jo določa carinska zakonodaja, obveznosti carinske deklaracije ali manjkajočemu zahtevku za oprostitev carine.

²³ Glej člen 2(1)(a) Sklepa Sveta (EU, Euratom) 2020/2053 z dne 14. decembra 2020 o sistemu virov lastnih sredstev Evropske unije in razveljavitvi Sklepa 2014/335/EU, Euratom v različici z dne 15. decembra 2020 (UL 2020, L 424, str. 1); glej tudi sodbo z dne 18. januarja 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Kraj nastanka DDV – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, točka 32).

²⁴ Sodba z dne 18. januarja 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Kraj nastanka DDV – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, točka 32).

²⁵ Glej na primer: sodbe z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 23); z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 37 – „znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve“), in z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točka 20 – „Upoštevati je treba le naravo sprejete zaveze, kar pomeni, da mora taka zaveza, da spada v skupni sistem DDV, vključevati potrošnjo“ in točka 23).

²⁶ Ustaljena sodna praksa, na primer sodbe z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 34); z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točka 37), in z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točki 29 in 30).

B. Podredno: razlaga člena 86(6) carinskega zakonika

44. Le če bi Sodišče to presodilo drugače, je treba preveriti, ali oprostitvev davka iz člena 203(1), prvi pododstavek, carinskega zakonika za vrnjeno blago zaradi člena 86(6) carinskega zakonika velja kljub kršitvi obveznosti, določenih s carinsko zakonodajo (ni bila opravljena deklaracija in blago ni bilo predloženo carini). Pogoj za to je zlasti, da ne gre za poskus goljufivega dejanja tožeče stranke.

45. Vendar bi bila načelna slabost tega – v tem primeru podrednega – pristopa, da bi se vse težave, ki izhajajo iz uporabe člena 79(1)(a) in izjeme od izjeme iz člena 86(6) carinskega zakonika, prenesle v zakonodajo o DDV. Zakonodaja o DDV pa načeloma ne vključuje subjektivnih določb, kot sta člen 86(6) in uvodna izjava 38 carinskega zakonika (dobra vera). Enako velja za nastanek DDV zaradi postopkovne kršitve. S tem povezane težave so jasno razvidne iz obravnavanega primera.

46. Najprej se postavlja vprašanje, ali je člen 86(6) carinskega zakonika v obravnavanem primeru sploh upošteven. Pogoj za obstoj oprostitve iz člena 203(1), prvi pododstavek, carinskega zakonika je namreč carinska deklaracija. Ta v obravnavanem primeru ravno ni bila opravljena, zaradi česar zgolj formalno gledano ne bi bilo oprostitve. Vendar mora biti oprostitvev zgolj „določena“. Poleg tega je bil člen 86(6) carinskega zakonika sprejet ravno zato, da bi se v največji meri zmanjšale posledice nespoštovanja carinske zakonodaje (kot je na primer neopravljena carinska deklaracija) (glej uvodno izjavo 38 carinskega zakonika). Boljši razlogi torej govorijo v prid uporabi člena 86(6) carinskega zakonika.

47. Ali je treba to, da ni bila opravljena carinska deklaracija in da konja nista bila predložena carini, v konkretnem primeru šteti za poskus goljufivega dejanja, pa je dejansko vprašanje. Načeloma mora presojo dejstev, ki je potrebna za to, opraviti nacionalno sodišče. Kljub temu se zdi smiselno, da se mu podajo smernice, v kakšnem primeru gre za poskus goljufivega dejanja v smislu te določbe. Kolikor vem, Sodišče tega še ni obravnavalo.

48. V skladu z dobesečnim pomenom želi goljufati oseba, ki je seznanjena z nastankom carinskega dolga in ga želi preprečiti. Poleg tega je iz uvodne izjave 38 carinskega zakonika razvidno, da je namen njegovega člena 86(6) upoštevati dobro vero pri nespoštovanju carinske zakonodaje. Oseba pa ravna v dobri veri samo, če želi pravilno ravnati in je lahko zaupala svoji presoji.²⁷ Pri tem je treba na podlagi uvodne izjave 38 carinskega zakonika v največji meri zmanjšati posledice malomarnega ravnanja. Iz tega pa sledi, da lahko ravnanje iz hude malomarnosti pomeni poskus goljufivega dejanja. Za tako ravnanje gre, če je uvoznik moral biti seznanjen s svojimi obveznostmi, določenimi s carinsko zakonodajo, ker je seznanitev preprečil iz hude malomarnosti. To potrjuje tudi primerjava z določbo predhodnico člena 212a carinskega zakonika Skupnosti.²⁸ V njem je bilo govora o „goljufiv[em] ravnanj[u]“ in „malomarnost[i]“, kar je zakonodajalec zdaj združil pod pojem „poskus goljufivega dejanja“.

49. Vključitev hude malomarnosti pod pojem poskusa goljufivega dejanja je upravičena tudi zato, ker je carinska zakonodaja zaradi omejenih možnosti kontrole v carinskih masovnih postopkih zelo formalizirana. Carinski organi lahko blago, ki je predmet uvoza, pregledajo šele na podlagi

²⁷ V zvezi z legitimnim pričakovanjem in dobro vero carinskega dolžnika v okviru postopka naknadne izterjave glej člen 119(1)(a) in (3), tretji in četrti pododstavek, carinskega zakonika, sodba z dne 16. marca 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, točka 24 in naslednje, v zvezi z določbo predhodnico).

²⁸ 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).

carinske deklaracije in predložitve carini. Zato lahko carinski dolg na podlagi člena 79(1)(a) carinskega zakonika načeloma nastane že v primeru kršitve carinskega postopka. Zgolj člen 86(6) carinskega zakonika pomeni izjemo od tega, ki pa se ne uporablja, če gre za poskus goljufivega dejanja. Preozko razumevanje poskusa goljufivega dejanja bi bilo v nasprotju s tem razmerjem pravilo-izjema. Zato je treba izjemo iz člena 86(6) carinskega zakonika razlagati restriktivno. Tako gre za poskus goljufivega dejanja v smislu člena 86(6) carinskega zakonika že, če je bil uvoznik seznanjen ali iz hude malomarnosti ni bil seznanjen z obveznostmi, določenimi s carinsko zakonodajo, ki jih je kršil.

50. Za subjektivne okoliščine (ne)vednosti oziroma vsiljevanja morajo biti podane objektivne navezne okoliščine.²⁹ Pri tem imajo velik pomen spremljevalne okoliščine. To velja zlasti v primeru ravnanj, ki so načeloma nevtralna in nimajo objektivne informativne vrednosti (kot je na primer vožnja mimo carinskega urada, ne da bi se vozilo ustavilo).

51. V primeru profesionalnih gospodarskih subjektov veliko govori v prid temu, da je treba domnevati, da so seznanjeni z obveznostmi, določenimi s carinsko zakonodajo. Nekdo, ki pravilno izvozi svoja konja, je očitno seznanjen s carinsko zakonodajo. V tem primeru bi moral verjetno vedeti tudi, da mora svoja konja pravilno ponovno uvoziti.

52. Če pa je bil uvoznik seznanjen s svojo obveznostjo, določeno s carinsko zakonodajo (na primer obveznostjo carinske deklaracije in predložitve blaga carini), ali iz hude malomarnosti ni bil seznanjen z njo, kršitev te obveznosti praviloma pomeni tudi poskus goljufivega dejanja. Kaj drugega lahko velja v primerih višje sile ali akutnih izrednih razmer, v katerih zadevna oseba razen kršitve obveznosti, določenih s carinsko zakonodajo, nima druge razumne pravno priznane možnosti ravnanja.

53. Glede na navedeno je poskus goljufivega dejanja v smislu člena 86(6) carinskega zakonika torej podan, če iz objektivnih (spremljevalnih) okoliščin izhaja, da je bil uvoznik seznanjen s svojimi obveznostmi, določenimi s carinsko zakonodajo, ali iz hude malomarnosti z njimi ni bil seznanjen in jih je kršil. V tem primeru zaradi kršitve obveznosti (ki je storjena namerno oziroma iz hude malomarnosti) nastane carinski dolg na podlagi člena 79(1)(a) carinskega zakonika. Če bi se torej izkazalo, da člen 143(1)(e) Direktive o DDV dejansko nalaga tudi spoštovanje carinskega postopka, bi bilo treba v obravnavanem primeru (ob upoštevanju ustrezne presoje dejstev, ki bi jo opravilo predložitveno sodišče) oprostitev uvoznega DDV zavrnil.

V. Predlog

54. Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Högsta förvaltningsdomstol (vrhovno upravno sodišče, Švedska), odgovori:

V skladu s členom 143(1)(e) Direktive o DDV morajo biti izpolnjeni samo materialni pogoji člena 203 carinskega zakonika. Če je carinski dolg na podlagi člena 79 carinskega zakonika nastal zgolj zaradi neizpolnitve obveznosti carinske deklaracije iz člena 158(1) carinskega zakonika in obveznosti predložitve carini iz člena 139(1) carinskega zakonika ali manjkajočega zahtevka za oprostitev carine iz člena 203 carinskega zakonika, je ponovni uvoz vrnjenega blaga v smislu

²⁹ V tem smislu že sodba z dne 25. oktobra 2018, Božičević Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, točka 47) glede člena 143(1)(d) Direktive o DDV in zagotovitve, da ne gre za sodelovanje pri davčni utaji.

člena 203 carinskega zakonika oproščen DDV. Zato za oprostitev uvoznega DDV na podlagi člena 143(1)(e) Direktive o DDV ni pomembno, ali so izpolnjeni pogoji za izjemo iz člena 86(6) carinskega zakonika (ker ne gre za poskus goljufivega dejanja).