



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
NIILA JÄÄSKINENA,
predstavljeni 13. februarja 2014¹

Zadeva C-480/12

**Minister van Financiën
proti
X BV**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska))

„Carinski zakonik Skupnosti — Uredba (EGS) št. 2913/92 — Področje uporabe členov 203 in 204(1)(a) — Zunanji tranzitni postopek — Nastanek carinskega dolga zaradi neizpolnitve obveznosti — Prepozna predložitev namembnemu uradu — Izvedbena uredba — Uredba (EGS) št. 2454/93 — Člen 859 — Šesta direktiva o DDV — Člen 10(3), prvi pododstavek — Pojem uvoza v Šesti direktivi o DDV — Končanje zadevnega carinskega postopka — Povezava med nastankom carinskega dolga in nastankom obveznosti obračuna DDV — Pojem obdavčljive transakcije“

I – Uvod

1. Zunanji skupnostni tranzit, ki je bil vzpostavljen z Uredbo (EGS) št. 2913/12² in njegovo izvedbeno uredbo,³ je carinski postopek, za katerega veljajo zelo strogi pogoji. Uporablja se za gibanje blaga s poreklom zunaj Skupnosti med dvema točkama na carinskem ozemlju Evropske unije z namenom njegovega ponovnega izvoza v tretjo državo. Med tranzitom se za zadevno blago ne obračunavajo niti carine, niti davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), niti trošarine.

2. V tej zadevi Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) s prvim vprašanjem Sodišče sprašuje o pravnih posledicah, ki jih imajo v zvezi z nastankom carinskega dolga nepravilnosti, do katerih je prišlo med zunanjim tranzitom zaradi prepozne predložitve blaga⁴ namembnemu uradu, in sicer z vidika carinskega zakonika, zlasti njegovih členov 203 (v zvezi z odstranitvijo blaga izpod carinskega nadzora) in 204 (v zvezi z neupoštevanjem pogojev uporabe carinskega postopka). Naj že uvodoma poudarim, da člen 859 izvedbene uredbe določa nekatere „opravičljive“ okoliščine, v katerih kljub napakam iz člena 204 carinskega zakonika – kar pa ne velja za odstranitev blaga iz člena 203 zadevnega zakonika – ne nastane carinski dolg.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — Uredba Sveta 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 (ES) št. 648/2005 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. aprila 2005 (UL L 117, str. 13, v nadaljevanju: carinski zakonik). Carinski zakonik je bil razveljavljen z Uredbo (ES) št. 450/2008 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. aprila 2008 o carinskem zakoniku Skupnosti (Modernizirani carinski zakonik) (UL L 145, str. 1), pri čemer so se nekatere določbe te uredbe začele uporabljati 24. junija 2008, druge pa 24. junija 2013. Ob upoštevanju datuma nastanka dejstev iz spora o glavni stvari se zanj uporabljajo določbe carinskega zakonika.

3 — Uredba Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 6, str. 3), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 2286/2003 z dne 18. decembra 2003 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 15, str. 118, v nadaljevanju: izvedbena uredba).

4 — V zadevi v glavni stvari je obravnavano blago dizelski motor, ki je bil vnesen v Unijo, nato pa so ga vgradili v ladjo, s katero je Unijo nekaj mesecev zatem zapustil.

3. Predložitveno sodišče v primeru, da bi se uporabljal člen 204 carinskega zakonika, z drugim vprašanjem še sprašuje o razlagi Šeste direktive 77/388/EGS,⁵ zlasti o tem, kakšna je povezava med carinskim dolgom in nastankom obveznosti obračuna DDV, ter natančneje, ali je DDV v okoliščinah, kot so tiste iz zadeve v glavni stvari, dolgovan pri uvozu, če davčni dolg nastane na podlagi člena 204 carinskega zakonika zaradi prekoračitve roka za predložitev.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

1. Zunanji tranzitni postopek

4. Kar zadeva zunanji tranzitni postopek, členi 91, 92 in 96 carinskega zakonika določajo njegovo opredelitev, njegov konec in obveznosti glavnega zavezanca, ki je imetnik postopka.

5. Člen 356 izvedbene uredbe se nanaša na skrajni rok za predložitev blaga namembnemu uradu. Odstavek 3 tega člena zadeva prepozno predložitev blaga in določa:

„Če se blago predloži namembnemu uradu po izteku roka, ki ga je predpisal urad odhoda, in če je bil rok prekoračen zaradi vzrokov, ki jih je mogoče zadovoljivo razložiti namembnemu uradu in jih ni mogoče pripisati prevozniku ali glavnemu zavezancu, se šteje, da je slednji izpolnil predpisani rok.“

2. Nastanek carinskega dolga

6. Člen 203 carinskega zakonika določa, da carinski dolg nastane, ko je blago odstranjeno izpod carinskega nadzora. Nasprotno pa na podlagi člena 204(1)(a) carinskega zakonika carinski dolg nastane z neizpolnitvijo ene od obveznosti, ki izhaja iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo blago dano.

7. Člen 859 izvedbene uredbe navedeni člen 204 dopolnjuje z opredelitvijo napak, ki ostanejo brez bistvenih posledic za pravilno izvajanje zadevnega carinskega postopka iz člena 204(1) carinskega zakonika. V ta namen se zahteva, da napake ne predstavljajo poskusa odstranitve blaga izpod carinskega nadzora, ne vključujejo očitne malomarnosti zainteresirane osebe in so naknadno izpolnjene vse formalnosti, potrebne za ureditev položaja blaga. Točka 2 člena 859 tako določa:

„[...]

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

- (a) blago, dano v postopek, je bilo namembnemu uradu predloženo dejansko nespremenjeno;
- (b) namembni urad je lahko zagotovil, da je bila ob koncu tranzitnega postopka za blago določena carinsko dovoljena raba ali uporaba blaga ali skladiščenje v začasnem skladišču;

5 — Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004 (UL L 168, str. 35, v nadaljevanju: Šesta direktiva). Zadevna direktiva je bila razveljavljena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1). Vendar se ob upoštevanju datuma nastanka dejstev iz spora o glavni stvari zanj uporablja Šesta direktiva.

- (c) če rok iz člena 356 ni bil upoštevan in se ne uporablja odstavek 3 navedenega člena, blago pa je bilo vseeno predloženo namembnemu uradu v razumnem času“.

8. V skladu s členom 860 izvedbene uredbe „[c]arinski organi štejejo, da je nastal carinski dolg v skladu s členom 204(1) [carinskega] zakonika, razen če oseba, ki bi lahko bila carinski dolžnik, dokaže, da so izpolnjeni pogoji iz člena 859“.

3. DDV

9. Na podlagi člena 2(2) Šeste direktive je predmet DDV med drugim uvoz blaga.

10. V skladu s členom 7(1)(a) Šeste direktive „uvoz blaga“ pomeni „vnos blaga, ki ne izpolnjuje pogojev iz členov 9 in 10 Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti[,] v Skupnost“. ⁶ V skladu z odstavkom 2 istega člena je kraj uvoza blaga država članica, na katere ozemlju je blago ob vnosu v Skupnost.

11. Člen 7(3) navedene direktive določa:

„Ne glede na odstavek 2, kadar je za blago iz odstavka 1(a) pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 16(1)(B)(a), (b), (c) in (d), 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 končajo.

Podobno, kadar se za blago iz odstavka 1(b) ob vnosu v Skupnost začne eden od postopkov iz člena 33a(1)(b) ali (c), je kraj uvoza država članica, na ozemlju katere se ta postopek konča.“

12. Člen 10(3) Šeste direktive določa, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago uvoženo. Če je za blago pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 7(3) te direktive, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta samo, če se za to blago ti postopki končajo.

13. Člen 16 Šeste direktive določa pogoje in pravila, v skladu s katerimi lahko države članice določijo posebne oprostitve v zvezi z mednarodnim blagovnim prometom.

B – Nizozemsko pravo

14. Člen 1(d) zakona o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting) z dne 28. junija 1968 v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, ⁷ določa, da se za uvoz blaga uporablja t. i. „prometni davek“.

15. Člen 18(1)(c) tega zakona določa, da „uvoz blaga“ pomeni konec carinskega postopka na Nizozemskem ali izvzetje zadevnega blaga iz carinskega postopka na Nizozemskem. Na podlagi odstavka 3 zadevnega člena uvoz ne zajema vnosa blaga v smislu odstavka 1(a) in (b), za katero se uporablja carinski postopek, na Nizozemsko ali blaga, ki je po vnosu na Nizozemsko dano v carinski postopek. Za uvoz se ne šteje niti konec carinskega postopka na Nizozemskem, če temu sledi uporaba drugega carinskega postopka.

6 — Člena 9 in 10 Pogodbe EGS sta najprej postala člena 23 ES in 24 ES, nato pa člena 28 PDEU in 29 PDEU.

7 — *Staatsblad* 1968, št. 329.

III – Spor o glavni stvari, vprašanja za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

16. X BV (v nadaljevanju: X) je 26. oktobra 2005 vložil elektronsko prijavo, da bi se dizelski motor (v nadaljevanju: motor) dal v zunanji skupnostni tranzitni postopek.⁸ V prijavi je bil kot prejemnik motorja naveden D BV (v nadaljevanju: D). Kot končni datum, do katerega bi moral biti motor dostavljen namembnemu carinskemu uradu, je bil določen 28. oktober 2005.

17. Zastopnik D je dostavil motor zadevnemu carinskemu uradu 14. novembra 2005,⁹ to je 17 dni po poteku roka. V imenu D je motor deklariral v drugi carinski postopek, to je carinski postopek aktivnega oplemenitenja. Razlog za prekoračitev roka za predložitev ni znan.¹⁰

18. Namembni carinski urad je ugotovil, da zunanji skupnostni tranzitni postopek ni bil pravilno končan. Inšpektor, ki je pristojni carinski organ v uradu odhoda, je X obvestil, da ta urad ni prejel niti povratnice niti povratne elektronske pošte v zvezi s prijavo v zadevni postopek. X je dal možnost, da predloži dokaz za to, da je bil carinski postopek kljub temu pravilno končan. X se v pojasnilu ni skliceval na nobeno novo okoliščino.

19. Inšpektor je sklenil, da motor ni bil predložen namembnemu carinskemu uradu v skladu z zakonskimi določbami in da je zato prišlo do situacije, ko je bil motor v skladu s členom 203(1) carinskega zakonika odstranjen izpod carinskega nadzora. Zato je od X za motor zahteval plačilo carine in prometnega davka. Zahtevo za povračilo, ki jo je vložil X, je zavrnil. Inšpektor je pri tej odločitvi vztrajal tudi potem, ko je bila zoper njo vložena pritožba.

20. X je zoper odločitev inšpektorja vložil tožbo pri Rechtbank Haarlem. To je odločilo, da zgolj prekoračitev roka ne more biti razlog za uporabo člena 203 carinskega zakonika, in na podlagi člena 204 tega zakonika Rechtbank Haarlem menilo, da so izpolnjeni pogoji iz člena 859 izvedbene uredbe. Na podlagi tega je to sodišče tožbo razglasilo za utemeljeno in inšpektorja pozvalo, naj povrne plačano carino in prometni davek. Inšpektor se je nato zoper to sodbo neuspešno pritožil pri Gerechtshof te Amsterdam. Na koncu je ministrstvo za finance vložilo pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden, ki je 12. oktobra 2012 prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. (a) Ali je treba člena 203 in 204 carinskega zakonika v povezavi s členom 859 (zlasti točko 2, (c)) [izvedbene uredbe] razlagati tako, da posledica (zgolj) prekoračitve roka za predložitev [tranzit], določenega v skladu s členom 356(1) [izvedbene uredbe], ni nastanek carinskega dolga zaradi odstranitve izpod carinskega nadzora v smislu člena 203 carinskega zakonika, temveč nastanek carinskega dolga na podlagi člena 204 carinskega zakonika?
 - (b) Ali je za pritrdilni odgovor na prvo vprašanje točka (a) potrebno, da zadevna stranka carinskim organom posreduje podatke glede razlogov za prekoračitev oziroma jim vsaj pojasni, kje je bilo blago v vmesnem obdobju po izteku roka, določenega v skladu s členom 356 [izvedbene uredbe], in časom dejanske dostave namembnim carinskim organom?
2. Ali je treba [Šesto direktivo], zlasti njen člen 7, razlagati tako, da je davek na dodano vrednost dolgovan, če carinski dolg nastane izključno na podlagi člena 204 carinskega zakonika?“

8 — Iz predložitvene odločbe izhaja, da ima X status pooblaščenega pošiljatelja v smislu člena 398 izvedbene uredbe, zato je lahko vložil elektronsko prijavo.

9 — Iz predložitvene odločbe izhaja, da D nima statusa pooblaščenega prejemnika v smislu člena 406(1) izvedbene uredbe. Zato na podlagi te določbe ni oproščen obveznosti predložitve blaga ter izvodov št. 4 in št. 5 tranzitne deklaracije namembnemu uradu.

10 — Treba je dodati, da je po navedbah X podjetje Z prejelo motor in ga vgradilo v ladjo, kar se sklada s ciljem zainteresiranih oseb. X je 19. januarja 2006 vložil deklaracijo za ponovni izvoz, ladja, opremljena z zadevnim motorjem, pa je zapustila Unijo prek Antwerpna (Belgija).

21. Pisna stališča so predložili X, nizozemska, češka (ki se je v stališčih omejila le na prvo vprašanje) in grška vlada ter Evropska komisija. Nizozemska vlada in Komisija sta bili zastopani na obravnavi 6. novembra 2013.

IV – Analiza

A – Določba, ki ureja nastanek carinskega dolga v primeru prekoračitve roka, ki se uporablja za zunanji tranzitni postopek

1. Uvodne ugotovitve

22. Predložitveno sodišče s prvim delom prvega vprašanja za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali zaradi prekoračitve roka za tranzit, ki se uporablja v okviru zunanjega skupnostnega tranzitnega carinskega postopka, nastane carinski dolg na podlagi člena 203 ali člena 204 carinskega zakonika.

23. Nizozemska vlada meni, da carinski dolg pri uvozu nastane na podlagi člena 203 carinskega zakonika zaradi odstranitve izpod carinskega nadzora, če blago, dano v zunanji skupnostni tranzitni carinski postopek, namembnemu uradu ni predloženo v roku za tranzit, razen če glavni zavezanec v skladu s členom 356(3) izvedbene uredbe predloži dokaz, da je bil rok prekoračen zaradi okoliščin, za katere ni odgovoren niti on niti prevoznik. Po njenem mnenju se torej ni mogoče sklicevati na člen 204 carinskega zakonika.

24. Nasprotno pa druge stranke menijo, da se uporablja prav člen 204 carinskega zakonika. Komisija pojasnjuje, da če blago s poreklom zunaj Skupnosti namembnemu uradu ni predloženo v za to določenem roku, v zvezi s tem blagom nastane carinski dolg na podlagi člena 204 carinskega zakonika, razen če je napaka „brez bistvenih posledic za pravilno izvajanje skladiščenja v začasnem skladišču ali zadevnega carinskega postopka“ v skladu s pogoji, določenimi v členu 859, točka 2, (a) izvedbene uredbe. Češka vlada dodaja, da se kljub temu uporablja člen 203 zadevne uredbe, če so ugotovljene druge okoliščine, ki kažejo na to, da je bilo blago obravnavano tako, da je bil namembnemu carinskemu uradu preprečen ustrezen nadzor.

25. Iz razlogov, ki jih bom navedel v nadaljevanju, menim, da je treba v obravnavanem primeru uporabiti člen 204 carinskega zakonika.

26. Naj najprej opozorim, da lahko carinski dolg pri uvozu nastane tako ob pravilni uporabi pravil zadevnega carinskega postopka kot tudi zaradi nepravilnosti. Obravnavana zadeva se navezuje na drugo možnost. Carinsko pravo Unije namreč temelji na implicitnem načelu, po katerem zaradi vnosa blaga na carinsko ozemlje Unije nastane objektivna obveznost plačila carine, razen če se uporablja odložni postopek. Torej lahko carinski dolg nastane zaradi pravilnega ali nepravilnega uvoza, če blago ni začasno ali dokončno oproščeno plačila carine.¹¹

27. Vendar, kot je Sodišče pojasnilo v sodbi v zadevi Döhler Neuenkirchen,¹² „nastanek carinskega dolga [...] nima narave 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

11 — Za razmerje med členoma 203 in 204 carinskega zakonika glej točki 75 in 76 sklepnih predlogov generalne pravobranilke J. Kokott v sporu, v katerem je bila izrečena sodba z dne 3. marca 2005 v zadevi Papismédov in drugi (C-195/03, ZOdl., str. I-1667).

12 — Sodba z dne 6. septembra 2012 (C-262/10, točka 43).

dodeliti, če z njim povezani pogoji niso spoštovani, zaradi česar se ne uporabi odlog plačila in je zato upravičena naložitev plačila carinskih dajatev“. K temu bi še dodal, da sta tako zunanji tranzitni postopek kot postopek aktivnega oplemenitenja sistema odloga plačila carine in sta ukrepa, namenjena olajšavi izvajanja nekaterih gospodarskih dejavnosti.¹³

2. Zunanji tranzit: tri možnosti

28. V okviru zunanjega tranzita je treba predvideti, da obstajajo tri možnosti. Ob upoštevanju tega dejstva je mogoče bolje opredeliti izzive, ki jih predstavlja prvo vprašanje predložitvenega sodišča.

29. Prva možnost je, da zunanji tranzitni postopek poteka popolnoma v skladu s pravom Unije, zlasti ko je blago namembnemu uradu predloženo v določenem roku. Zunanji tranzitni postopek se konča in s tem je postopek zaključen. V tem primeru carinski dolg ne nastane.

30. Druga možnost je, da zunanji tranzitni postopek sicer poteka pravilno, pri čemer pa je blago namembnemu uradu predloženo prepozno. Vendar člen 356(3) izvedbene uredbe določa, da se, „če je bil rok prekoračen zaradi vzrokov, ki jih je mogoče zadovoljivo razložiti namembnemu uradu in jih *ni mogoče pripisati* prevozniku ali glavnemu zavezancu, [...] šteje, da je slednji izpolnil predpisani rok“. ¹⁴ V tem primeru se zunanji tranzitni postopek normalno konča, zadevni postopek je zaključen in carinski dolg prav tako ne nastane.

31. Tretja možnost je, da rok, določen za zunanji tranzitni postopek, ni bil upoštevan, pri čemer namembnemu uradu ni bila predložena upoštevana razlaga. Z drugimi besedami, za neupoštevanje roka je odgovoren prevoznik ali glavni zavezanec. V takem primeru pogoji, določeni za uporabo zunanjega tranzitnega postopka, torej niso bili upoštevani, zato se ni mogoče sklicevati na člen 356(3) izvedbene uredbe, kar pomeni, da se zunanji tranzitni postopek ni normalno končal in zato postopka ni mogoče zaključiti.

32. Za drugo možnost je s členom 356(3) izvedbene uredbe določenih nekaj pogojev. Prvič, iz tega člena jasno izhaja, da je za predložitev zahtevanih razlag, če je to potrebno, na koncu odgovoren glavni zavezanec. ¹⁵ Drugič, vsekakor mora veljati, da je bil rok za predložitev blaga namembnemu uradu prekoračen zaradi okoliščin, ki jih „ni mogoče pripisati prevozniku ali glavnemu zavezancu“, in gre torej za dogodke zunaj nadzora prevoznika ali glavnega zavezanca.

33. Komisija je pripravila Tranzitni priročnik, v katerem je navedla uporabne primere dokazov. ¹⁶ Vsi navedeni primeri se nanašajo na enkratne in običajno kratkotrajne dogodke. Večinoma gre za nekaj ur ali kvečjemu dni. V zadevi v glavni stvari mora nacionalno sodišče preveriti, ali se uporablja člen 356(3) izvedbene uredbe, vendar je treba po mojem mnenju glede na trajanje prekoračitve roka in če se ugotovi, da ni bila predložena upoštevana razlaga, uporabo zadevnega člena izključiti. ¹⁷

¹³ — Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Döhler Neuenkirchen (točka 40).

¹⁴ — Moj poudarek.

¹⁵ — Glavni zavezanec je pogosto posrednik – pošiljatelj ali carinski posrednik, ki je odgovoren za pravilno izvajanje postopka in plačilo vseh dajatev, ki se obračunavajo zaradi kršitve ali nepravilnosti, storjene med zadevnim tranzitom.

¹⁶ — V skladu s tem priročnikom je mogoče kot dokaz za okoliščine iz člena 356(3) izvedbene uredbe predložiti naslednje dokumente, in sicer potrdilo policije (o nesreči, tatvini itd.), potrdilo zdravstvenih služb (o zdravniški pomoči itd.), potrdilo službe za okvare vozil (o popravilu vozila), kakršno koli dokazilo o zamudi zaradi stavke ali kakršnih koli drugih nepredvidljivih okoliščin. Glej prečiščeno različico iz leta 2010 tega priročnika, del IV, poglavje 4, točka 5 z naslovom („Predložitev po poteku roka“) (dokument je na voljo na internetu na spletni strani http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_en.htm).

¹⁷ — Poleg tega je v Tranzitnem priročniku še določeno, da mora prevoznik, „[č]e med prevozom blaga pride do dogodka, [...] takoj obvestiti najbližji pristojni carinski urad“ (glej zgoraj navedeni Tranzitni priročnik, del IV, poglavje 3, točka 3.1 z naslovom („Formalnosti ob dogodkih med prevozom“)).

34. V primeru tretje možnosti se postavlja vprašanje, ali gre za „neizpolnit[ev] ene od obveznosti, ki izhaja za blago, zavezano uvoznim dajatvam, [...] iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo blago dano“, zaradi česar nastane carinski dolg pri uvozu na podlagi člena 204(1)(a) carinskega zakonika, ali pa je treba uporabiti člen 203(1) zadevnega zakonika, ki zadeva „nezakonito odstranit[ev] blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, izpod carinskega nadzora“.

3. Razmerje med členoma 203 in 204 carinskega zakonika

35. S prvim vprašanjem za predhodno odločanje se v bistvu postavlja vprašanje razmejitve področja uporabe členov 203 in 204 carinskega zakonika za namene opredelitve pravne podlage carinskega dolga v obravnavanem primeru. Nizozemska vlada trdi, da je dejstvo, da je bilo blago 17 dni na neznani lokaciji, odstranitev izpod nadzora, zato bi bilo treba uporabiti člen 203 carinskega zakonika.

36. Na prvi pogled razmejitev področja uporabe zadevnih členov ni lahka naloga. Zato je bila pri tem odločilna sodna praksa Sodišča.¹⁸ Sodišče je namreč poudarilo, da je področje uporabe členov 203 in 204 carinskega zakonika različno, saj se prvi nanaša na ravnanja, ki povzročijo „odstranitev“ blaga izpod carinskega nadzora, predmet drugega pa je „neizpolnitev obveznosti in pogojev“, vezanih na različne carinske postopke.¹⁹

37. Za ugotovitev, na podlagi katerega od obeh členov nastane carinski dolg pri uvozu, je treba najprej preučiti, ali zadevna dejanja pomenijo odstranitev izpod carinskega nadzora v smislu člena 203(1) carinskega zakonika. Le ob nikalnem odgovoru na to vprašanje je mogoča uporaba določb člena 204 carinskega zakonika.²⁰

38. Podrobneje je treba v zvezi s pojmom odstranitve izpod carinskega nadzora iz člena 203(1) carinskega zakonika opozoriti, da je treba v skladu s sodno prakso Sodišča ta pojem razumeti kot vsako dejanje ali opustitev, ki pristojnim carinskim organom preprečuje, čeprav začasno, dostop do blaga pod carinskim nadzorom in izvajanje nadzora, določenega s carinskimi predpisi.²¹

39. V sodbah, v katerih je Sodišče razlagalo pojem odstranitve izpod carinskega nadzora, je precej pomembna kategorija tatvina blaga, deklariranega v okviru katerega od odločnih postopkov, kot so skladiščenje, tranzit ali skladiščenje v začasnem skladišču.²² Zdi se, da Sodišče v takih primerih predpostavi, da se blago zaradi tatvine vključi v gospodarski krogotok Unije.²³ Carinski dolg tako nastane zaradi odstranitve izpod carinskega nadzora, kot je to določeno s členom 203 carinskega zakonika.

18 — Glej opombo 11 teh sklepnih predlogov. Naj dodam, da se v zvezi s tem zdi, da je bilo v Uredbi št. 450/2008 razlikovanje med členoma 203 in 204 carinskega zakonika izničeno zaradi poenostavitve, saj so ustrezne določbe odslej vključene v en sam člen, to je člen 46 zadevne uredbe. Poleg tega se v tem novem členu 46 namesto izrazov „odstranitev“ in „neizpolnitev“ iz členov 203 in 204 carinskega zakonika uporablja le še izraz „neizpolnjevanje“.

19 — Glej sodbo z dne 11. julija 2013 v zadevi Harry Winston (C-273/12, točka 27).

20 — Glej sodbo z dne 12. februarja 2004 v zadevi Hamann International (C-337/01, Recueil, str. I-1791, točka 30) in zgoraj navedeno sodbo Harry Winston (točka 28).

21 — Glej sodbe z dne 11. julija 2002 v zadevi Liberexim (C-371/99, Recueil, str. I-6227, točka 55 in navedena sodna praksa), z dne 29. aprila 2004 v zadevi British American Tobacco (C-222/01, Recueil, str. I-4683, točka 47 in navedena sodna praksa), z dne 20. januarja 2005 v zadevi Honeywell Aerospace (C-300/03, ZOdl., str. I-689, točka 19) in zgoraj navedeno sodbo Harry Winston (točka 29).

22 — V zvezi s členom 203 carinskega zakonika in primeri izginotja blaga (vključno s tatvino) glej sodbo z dne 1. februarja 2001 v zadevi D. Wandel (C-66/99, Recueil, str. I-873, točke od 46 do 48 in 50), zgoraj navedeno sodbo Honeywell Aerospace (točke 12 in od 18 do 20), sodbo z dne 15. septembra 2005 v zadevi United Antwerp Maritime Agencies in Seaport Terminals (C-140/04, ZOdl., str. I-8245, točka 15) in zgoraj navedeno sodbo Harry Winston (točki 14 in 30).

23 — Glej sodbo z dne 5. oktobra 1983 v združenih zadevah Esercizio Magazzini Generali in Mellina Agosta (186/82 in 187/82, Recueil, str. 2951) ter zgoraj navedeni sodbi United Antwerp Maritime Agencies in Seaport Terminals (točka 31) in Harry Winston (točka 31).

40. Odstranitev, ki v zakonodaji ni opredeljena, je širok pojem. Sodišče je tako potrdilo, da se uporablja tudi v drugih primerih, kot so nedovoljena odstranitev iz skladišča, nepravilna navedba na prijavi, v okviru zunanjega tranzita pa tudi dejstvo, da blago sploh ni bilo predloženo namembnemu uradu.²⁴

41. Če se ne motim, Sodišče doslej ni obravnavalo nobene zadeve, v kateri bi v okviru zunanjega tranzitnega postopka zgolj prekoračitev roka za predložitev namembnemu uradu – pri čemer pa je bila predložitev vseeno izvedena – povzročila uporabo člena 203 carinskega zakonika.

42. Kot sem pravkar opozoril, se pojem odstranitve v sodni praksi Sodišča razlaga zelo široko.²⁵ Če je torej lokacija blaga, danega v zunanji tranzitni postopek, neznana več kot dva tedna, nemožnost dostopa ni samo „začasna“.

43. Vendar menim, da je v sodni praksi Sodišča uporaba člena 203 carinskega zakonika utemeljena zlasti z domnevno vključitvijo uvoženega blaga v gospodarski krogotok Unije, zlasti v primeru izginotja blaga zaradi tatvine ali neupoštevanja materialnopravnih pravil carinskega prava, zaradi česar nastane tveganje take vključitve. Gre torej za primere, ki se razlikujejo od tistih, izrecno določenih s členom 204 carinskega zakonika in členom 859 izvedbene uredbe.

44. Poleg tega se na podlagi zunanjega tranzitnega postopka ne zahteva, da so carinski organi ali glavni zavezanec med prevozom seznanjeni s točno lokacijo blaga. To implicitno izhaja iz besedila člena 356(3) izvedbene uredbe. Zahteva se, da je blago namembnemu uradu predloženo na določeni datum in da so pečati nedotaknjeni. Glavni zavezanec ali prevoznik morata imeti po potrebi tudi možnost komuniciranja z osebo, zadolženo za prevoz, kot je voznik tovornjaka. Sodne prakse Sodišča v zvezi z odstranitvijo izpod carinskega nadzora torej ni mogoče razlagati v smislu, ki se ne sklada z dejanskim stanjem zunanjega tranzita v praksi.

45. Tako se zdi, da se v primerih, ko je bilo blago namembnemu uradu predloženo prepozno, uporablja člen 204(1)(a) carinskega zakonika. Prepozna predložitev je namreč primer „neizpolnit[ve] ene od obveznosti, ki izhaja za blago, zavezano uvoznim dajatvam, [...] iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo blago dano“, kar je ena od okoliščin, v katerih se uporablja zadevni člen. Tako stališče podpira tudi dejstvo, da je prepozna predložitev eden od razlogov, izrecno določenih s členom 859 izvedbene uredbe. V skladu s tem zadnjim členom je mogoče prepozno predložitev opravičiti, če so izpolnjeni strogi pogoji, ki jih določa.

46. Ker je prekoračitev roka izrecno določena v členu 859 izvedbene uredbe, ki se uporablja le za primere iz člena 204 carinskega zakonika, v zvezi s tem menim, da bi bila ta določba, ki jo je sprejel zakonodajalec, brezpredmetna, če bi prekoračitev roka za predložitev spadala na področje uporabe pojma odstranitve iz člena 203 carinskega zakonika. Torej je treba nastanek carinskega dolga v obravnavani zadevi analizirati ob upoštevanju člena 204 carinskega zakonika.

47. Zato Sodišču predlagam, naj na točko (a) prvega vprašanja odgovori, da je treba člena 203 in 204 carinskega zakonika v povezavi s členom 859, zlasti njegovo točko 2, (c), izvedbene uredbe razlagati tako, da posledica zgolj prekoračitve roka za tranzit, določenega v skladu s členom 356(1) izvedbene uredbe, ni nastanek carinskega dolga zaradi odstranitve izpod carinskega nadzora v smislu člena 203 carinskega zakonika, temveč nastanek carinskega dolga na podlagi člena 204 carinskega zakonika.

²⁴ — Glej sodno prakso, navedeno v opombi 22 teh sklepnih predlogov.

²⁵ — Glej sodno prakso, navedeno v opombi 21 teh sklepnih predlogov.

B – Obveznost predložitve informacij v zvezi s prekoračitvijo roka

48. Z drugim delom prvega vprašanja za predhodno odločanje želi predložitveno sodišče izvedeti, ali morajo zainteresirane osebe za to, da se lahko sklepa, da je zaradi prekoračitve roka nastal carinski dolg na podlagi člena 204 carinskega zakonika, predložiti podatke o razlogih za prekoračitev roka ali o lokaciji blaga v spornem obdobju.

49. Komisija pojasnjuje, da bi bilo treba člen 356(3) izvedbene uredbe razlagati tako, da mora oseba, ki predloži blago namembnemu uradu po izteku roka, ki ga je določil urad odhoda, ustrezno utemeljiti okoliščine, ki so povzročile prekoračitev roka, tako da dobi namembni carinski urad zadovoljivo razlago.

50. Očitno je, da mora oseba, ki se sklicuje na člen 356(3) izvedbene uredbe, ustrezno utemeljiti izpolnjevanje pogojev za uporabo tega člena. V nasprotnem primeru carinski organi ne bi imeli nobenega pravnega interesa za to, da so obveščeni o natančnih premikih blaga, ampak bi lahko ugotovili nastanek carinskega dolga na podlagi člena 204 zakonika in določili znesek carine, ki ga mora plačati glavni zavezanec.

51. Zato Sodišču predlagam, naj na točko (b) prvega vprašanja odgovori, da morajo zainteresirane osebe, če se želijo sklicevati na člen 356(3) izvedbene uredbe, carinskim organom predložiti vse informacije, s katerimi lahko utemeljijo izpolnjevanje zahtevanih pogojev.

C – Povezava med carinskim dolgom na podlagi člena 204 carinskega zakonika in DDV

1. Uvodne ugotovitve

52. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je DDV na uvoz dolgovan, če carinski dolg nastane izključno na podlagi člena 204 carinskega zakonika. Z gospodarskega vidika je to vprašanje občutljivo zato, ker je stopnja DDV dokaj pogosto precej višja od stopnje carinskih dajatev, ki se uporabljajo.

53. V sklepnih predlogih v zadevi Eurogate Distribution sem se na kratko dotaknil vprašanja povezave med carinskimi dajatvami in obdavčitvijo iz naslova DDV.²⁶ Treba je namreč ugotoviti, da je na podlagi člena 204 carinskega zakonika popolnoma mogoče, da carinski dolg nastane, tudi če je zadevno blago zapustilo Unijo ali ni bilo nikoli vneseno v njen gospodarski krogotok.²⁷

54. V obravnavani zadevi nizozemska vlada meni, da bi bil – če bi Sodišče odločilo, da je nastal carinski dolg na podlagi člena 204 carinskega zakonika – dolgovan DDV, saj je po njenem mnenju „uvoz“ iz člena 204 carinskega zakonika, zaradi katerega nastane carinski dolg, enak „uvozu blaga“ iz člena 7(2) Šeste direktive. Hkrati s končanjem carinskega postopka za blago naj bi nastal carinski dolg.²⁸ Podobno tudi grška vlada meni, da sta carinski dolg in DDV povezana.²⁹

26 — Glej točko 45 mojih sklepnih predlogov v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba Eurogate Distribution z dne 6. septembra 2012 (C-28/11).

27 — *Ibidem*, točka 48.

28 — V zvezi s tem se nizozemska vlada sklicuje na točko 44 zgoraj navedene sodbe Libereixim.

29 — Češka vlada se v zvezi s tem vprašanjem ni izrekla.

55. Nasprotno pa Komisija trdi, da je treba v zadevi v glavni stvari plačati DDV, če je razveljavitev prijave aktivnega oplemenitenja v zvezi z zadevnim motorjem povzročila končanje postopka skladiščenja obravnavanega blaga v začasnem skladišču, saj se v tem primeru za motor ne uporablja več eden od postopkov iz člena 16 Šeste direktive. Dokler se za blago še naprej uporablja ta postopek, se DDV ne obračunava, in sicer neodvisno od nastanka carinskega dolga na podlagi člena 204(1)(a) carinskega zakonika. Po njenem mnenju ni mogoče samodejno zahtevati plačila DDV na uvoz, če carinski dolg nastane zgolj na podlagi člena 204 carinskega zakonika.

2. Povezava med carinskim dolgom in DDV

56. Najprej je treba analizirati povezavo med carinskim dolgom in DDV z vidika določb šeste direktive o DDV.

57. Uvodoma moram ugotoviti, da v nasprotju s trditvijo nizozemske vlade zgolj dejstvo, da je carinski dolg, ki je nastal na podlagi člena 204 carinskega zakonika, „uvozni“ carinski dolg, še ne pomeni, da nastane obveznost obračunavanja DDV na uvoz na podlagi Šeste direktive. Carinski zakonik namreč pozna dve obliki carinskega dolga, uvoznega in izvoznega.³⁰ Po mojem mnenju ta zgolj terminološki vidik nikakor ne bi smel vplivati na pravno oceno povezave, ki bi lahko obstajala med členom 204 carinskega zakonika ter členoma 7 in 10 Šeste direktive.

58. V izvirni različici iz leta 1977 je bilo v drugem pododstavku člena 10(3) Direktive 77/388 določeno (moj poudarek):

„Če je uvoženo blago zavezano carini, kmetijskim prelevmanom ali dajatvam z enakim učinkom, določenim v okviru skupne politike, *lahko države članice obdavčljivi dogodek in datum nastanka obveznosti obračuna davka povežejo s tistimi, predpisanimi za te dajatve Skupnosti.*“

59. Nasprotno pa je v tretjem pododstavku člena 10, tretji odstavek, Direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 91/680/EGS³¹, ki se uporablja v obravnavanem primeru, določeno (moj poudarek):³²

„Če pa 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 davka nastaneta, ko nastane obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna teh dajatev v Skupnosti.*“

60. Torej je bila po mojem mnenju možnost, ki je bila v izvirni različici Šeste direktive dana na voljo državam članicam, v Direktivi 91/680 nadomeščena z zavezujočo določbo, čeprav pripravljalni dokumenti ne vsebujejo nobenega pojasnila v zvezi s tem. To je pomembna razlika, ki jo je treba upoštevati ob analizi s tem povezane sodne prakse.³³ Zdi se namreč, da sodne prakse, ki vsebuje razlage v zvezi s prvotno različico, ni več mogoče prenesti na okoliščine, urejene z različico, kakor je bila spremenjena z Direktivo 91/680, ki se uporablja v obravnavanem primeru.³⁴

30 — Glej člen 4, točki 10 in 11, carinskega zakonika.

31 — Direktiva Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160).

32 — Treba je dodati, da je bila vsebina tretjega pododstavka člena 10, tretji odstavek, Šeste direktive z nekaj manjšimi jezikovnimi prilagoditvami povzeta v drugem pododstavku člena 71(1) Direktive 2006/112.

33 — V zvezi s povezavo med carinskimi dajatvami in DDV v izvirni različici Šeste direktive glej točki 18 in 29 sklepnih predlogov F.G. Jacobsa v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 6. decembra 1990 v zadevi Witzemann (C-343/89, Recueil, str. I-4477).

34 — Naj v zvezi s tem dodam, da je v točki 41 zgoraj navedene sodbe Harry Winston navedeno, da Šesta direktiva državam članicam „dovoljuje“, da obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV na uvoz vežejo na obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna carinskih dajatev. Drži sicer, da Šesta direktiva v izvirni različici dovoljuje to povezavo, vendar bi bilo od uveljavitve spremembe z Direktivo 91/680 po mojem mnenju točneje uporabiti izraz „zavezuje“.

3. Obravnavana zadeva

61. V obravnavani zadevi je treba upoštevati analizo, ki jo je Sodišče predlagalo v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Profitube.³⁵

62. V uvodu je treba opozoriti, da sta predmet DDV v skladu s členom 2 Šeste direktive uvoz blaga in dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi na ozemlju države za plačilo.

63. Najprej je treba preveriti, ali je bil v okoliščinah, kot so tiste iz zadeve v glavni stvari, opravljen uvoz v smislu člena 2, točka 2, Šeste direktive.

64. V skladu s členom 7(1)(a) Šeste direktive „uvoz blaga“ pomeni vnos blaga, ki ne izpolnjuje pogojev iz členov 23 ES in 24 ES, v Skupnost.³⁶ Člen 7(3) Šeste direktive določa, da je kraj uvoza blaga, kadar je zanj pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 16(1)(B)(a), (b), (c) in (d) iste direktive, v državi članici, na katere ozemlju se ti postopki končajo.

65. V obravnavani zadevi je bil za zadevno blago iz tretje države začet zunanji tranzitni postopek države članice in nato še postopek aktivnega oplemenitenja v okviru sistema odloga plačila, zatem pa je bilo blago ponovno izvoženo.

66. Tako je bilo blago od vnosa v Skupnost najprej dano v zunanji tranzitni postopek, nato pa še v postopek aktivnega oplemenitenja iz člena 7(3), prvi pododstavek, oziroma člena 16(1)(B)(c) Šeste direktive. Ker za zadevno blago na dan ponovnega izvoza ta postopka še nista bila končana, čeprav je bilo dejansko na ozemlju Unije, ni mogoče šteti, da je bilo predmet „uvoza“ v smislu člena 2, točka 2, Šeste direktive.³⁷ Prav tako neizpolnitev ene od obveznosti, ki nastanejo zaradi uporabe zunanjega tranzitnega postopka, še ne pomeni, da gre za „uvoz“ v smislu te določbe, tudi če bi lahko zaradi take neizpolnitve nastal carinski dolg na podlagi člena 204 carinskega zakonika.

67. V zvezi s tem na podlagi dejstva, da se je pri tem blagu zamenjal carinski postopek, ni mogoče priznati, da ima blago lastnost uvoženega blaga, ker oba zadevna carinska postopka določa člen 7(3) Šeste direktive.³⁸

68. Ker je bilo torej v času dejanskega stanja v sporu o glavni stvari zadevno blago dano v odložna carinska postopka in zato ni bilo uvoza, to blago ni bilo predmet DDV na podlagi člena 2, točka 2, Šeste direktive.

69. Taka razlaga se sklada s predhodno sodno prakso Sodišča v zvezi z uvozom in posledično obveznostjo obračuna DDV.

70. Naj opozorim, da DDV ni bil dolgovan v zadevi Dansk Transport og Logistik.³⁹ V tej zadevi so bile na carinsko ozemlje Unije vnesene cigarete, ki pa so jih organi takoj zasegli in uničili. Cigarete torej niso bile vnesene v gospodarski krogotok Unije in zato niso bile uvožene v smislu Šeste direktive.

35 — Sodba z dne 8. novembra 2012 (C-165/11, točka 40 in naslednje).

36 — Iz člena 24 ES (postal člen 29 PDEU) izhaja, da „[z]a izdelke iz tretjih držav velja, da so v prostem prometu v neki državi članici, če so bile v tej državi zanje opravljene uvozne formalnosti in plačane vse predpisane carine ali dajatve z enakim učinkom in če te carine ali dajatve niso bile v celoti ali delno povrnjene“.

37 — Glej v tem smislu sodbo z dne 9. februarja 2006 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-305/03, ZOdl., str. I-1213, točka 41) in zgoraj navedeno sodbo Profitube (točka 46).

38 — Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Profitube (točka 47).

39 — Sodba z dne 29. aprila 2010 (C-230/08, ZOdl., str. I-3799).

71. DDV ni bil dolgovan niti v zadevi British American Tobacco in Newman Shipping.⁴⁰ Vendar je treba poudariti, da se je ta zadeva nanašala na blago, ki je bilo že predloženo v davčno skladišče. Zato se vprašanje, postavljeno v tej zadevi, ni nanašalo na točko 2 člena 2 Šeste direktive, katere namen je opredeliti pojem uvoz, temveč na točko 1 tega člena, ki zadeva dobavo blaga za plačilo.

72. Drugačen primer je bil obravnavan v zadevi Harry Winston,⁴¹ in sicer primer uvoza, ki mu je sledila tatvina iz carinskega skladišča. V tej zadevi se je za blago, dano v postopek carinskega skladiščenja, ta postopek končal zaradi tatvine. Tako končanje carinskega postopka pa povzroči obveznost obračunavanja DDV, saj se domneva, da je bilo blago vneseno v gospodarski krogotok Unije.

73. Naj se za konec pomudim še pri nizozemski zakonodaji, ki se uporablja v zadevi v glavni stvari. Ugotovim lahko, da se na podlagi člena 18(1) zakona o prometnem davku z dne 28. junija 1968 v različici, ki se je uporabljala v zadevi o glavni stvari, kot „uvoz blaga“ ne obravnava le vnos različnega blaga s poreklom iz tretjih držav na Nizozemsko (glej točki (a) in (b)), temveč tudi „konec carinskega postopka na Nizozemskem ali izvzetje zadevnega blaga iz carinskega postopka na Nizozemskem“ (glej točko (c)). Zakonodajalec je torej seznam dogodkov, ki povzročijo obračunavanje DDV, izrecno dopolnil z možnostjo iz točke (c). Zdi se mi, da je taka odločitev, ki je bila mogoča na podlagi Šeste direktive v izvirni različici in je bila po spremembi z Direktivo 91/680 določena kot obvezna, v skladu z zahtevami obstoječe zakonodaje Unije, kot jo razlaga Sodišče.

74. Zato Sodišču predlagam, naj na drugo vprašanje odgovori, da je treba Šesto direktivo, zlasti njen člen 7(3), prvi pododstavek, razlagati tako, da DDV na uvoz ni dolgovan, če carinski postopek za zadevno blago ni končan, tudi če carinski dolg nastane na podlagi člena 204 carinskega zakonika zaradi neizpolnitve ene od obveznosti, ki izhaja za blago iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo blago dano.

V – Predlog

75. Ob upoštevanju navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Hoge Raad der Nederlanden, odgovori:

1. Člena 203 in 204 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti, kakor je bila spremenjena z Uredbo (ES) št. 648/2005 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. aprila 2005, v povezavi s členom 859, točka 2, (c) Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 2286/2003 z dne 18. decembra 2003, je treba razlagati tako, da posledica zgolj prekoračitve roka za tranzit, določenega v skladu s členom 356(1) Uredbe št. 2454/93, ni nastanek carinskega dolga zaradi odstranitve izpod carinskega nadzora v smislu člena 203 Uredbe št. 2913/92, temveč nastanek carinskega dolga na podlagi člena 204 te uredbe. Zainteresirane osebe morajo, če se želijo sklicevati na izjemo iz člena 356(3) Uredbe št. 2454/93, carinskemu organom predložiti vse informacije, s katerimi lahko utemeljijo izpolnjevanje zahtevanih pogojev.
2. Šesto direktivo 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004, zlasti njen člen 7(3), prvi pododstavek, je treba razlagati tako, da davek na dodano vrednost na uvoz ni dolgovan, če carinski postopek, v katerega je bilo dano zadevno blago, ni končan, tudi če

⁴⁰ — Sodba z dne 14. julija 2005 v zadevi (C-435/03, ZOdl., str. I-7077).

⁴¹ — Navedena zgoraj.

carinski dolg nastane na podlagi člena 204 Uredbe št. 2913/92, kakor je bil spremenjena z Uredbo št. 648/2005, carinskega zakonika zaradi neizpolnitve ene od obveznosti, ki izhaja za blago iz uporabe zadevnega carinskega postopka.