

**Zadeva C-368/21**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

14. junij 2021

**Predložitveno sodišče:**

Finanzgericht Hamburg (Nemčija)

**Datum predložitvene odločbe:**

2. junij 2021

**Tožeča stranka:**

R.T.

**Tožena stranka:**

Hauptzollamt Hamburg

---

**Predmet postopka v glavni stvari**

DDV – Direktiva 2006/112 – Kraj uvoza prevoznega sredstva, registriranega v tretji državi, ki je v Unijo vneseno v nasprotju s carinsko zakonodajo – Dopustnost smiselne uporabe člena 87(4) Uredbe št. 952/2013 za uvozni DDV

**Predmet in pravna podlaga predloga**

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

**Vprašanja za predhodno odločanje**

1. Ali je treba člena 30 in 60 Direktive 2006/112/ES razlagati tako, da je kraj uvoza prevoznega sredstva, registriranega v tretji državi, ki je v Unijo vneseno v nasprotju s carinsko zakonodajo, z vidika DDV v državi članici, v kateri je bila kršena carinska zakonodaja in je bilo prevozno sredstvo v Uniji prvič uporabljeno kot prevozno sredstvo, ali v državi članici, v kateri ima oseba, ki je kršila carinsko zakonodajo, prebivališče in tam uporablja vozilo?

2. Za primer, če je kraj uvoza v državi članici, ki ni Nemčija: Ali je v nasprotju z Direktivo 2006/112/ES, zlasti členoma 30 in 60 te direktive, če nacionalna zakonodaja razglasi, da se člen 87(4) Uredbe (EU) št. 952/2013 smiselno uporablja za uvozni DDV?

### **Upoštevne določbe prava Unije**

Direktiva Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja, zlasti člen 1(6)

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti členi 30, 60 in 71(1), drugi pododstavek

Uredba (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. oktobra 2013 o carinskem zakoniku Unije, zlasti členi 79, 87(4) in 139

### **Upoštevne nacionalne določbe**

Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) z dne 21. februarja 2005, zlasti člen 21(2)

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari**

- 1 Tožeča stranka izpodbija odmero uvoznega DDV za vozilo, ki je bilo na področje Unije vneseno v nasprotju s carinsko zakonodajo.
- 2 Tožeča stranka z gruzijskim državljanstvom, ki že več let prebiva in je prijavljena v Nemčiji, je v januarju 2019 v Gruziji kupila vozilo, ki je tam registrirano na njeno ime. V marcu 2019 se je z vozilom iz Gruzije preko Turčije, Bolgarije, Srbije, Madžarske in Avstrije pripeljala v Nemčijo, ne da bi vozilo pripeljala in predložila carinskemu uradu uvoza. V Nemčiji je vozilo uporabljala za zasebne in – kar toženi carinski urad zanika – poslovne prevoze. Pri eni od teh voženj je 28. marca 2019 nadzorna enota tožene stranke opravila nadzor.
- 3 Z odločbo z dne 13. maja 2019 je tožena stranka tožeči stranki odmerila 8460,59 EUR uvoznega DDV. V obrazložitvi je tožena stranka navajala, da tožeča stranka vozila v nasprotju s svojo obveznostjo, določeno v členu 139 Uredbe št. 952/2013, ni predložila na prvem carinskem uradu na območju Unije. Vozilo je bilo zato na carinsko območje Unije vneseno nezakonito, zato je nastal uvozni carinski dolg v skladu s členom 79(1)(a) uredbe št. 952/2013. Tožeča stranka je dolžnica v skladu s členom 79(3)(a) Uredbe št. 952/2013, ker je bila zavezana k predložitvi. Uvozni DDV naj bi nastal na podlagi smiselne uporabe navedenih carinskih določb v skladu s členom 21(2) UStG.

- 4 Po neuspešnem ugovornem postopku je tožeča stranka to odločbo izpodbijala s tožbo.

### **Kratka predstavitev obrazložitve predloga**

- 5 Predložitveno sodišče ne dvomi, da je carinski dolg v skladu s členom 79(1)(a) Uredbe št. 952/2013 nastal. Dvomi pa, ali je Nemčija pristojna za odmero uvoznega DDV. To bi veljalo, če bi iz razlage členov 30 in 60 Direktive 2006/112 izhajalo, da je kraj uvoza v Nemčiji, čeprav je tožeča stranka vozilo pred prihodom v Nemčijo peljala čez več držav članic. Na to se nanaša prvo vprašanje za predhodno odločanje. V nasprotnem primeru bo treba presoјati smiselno uporabo člena 87(4) Uredbe št. 952/2013. To je predmet drugega vprašanja za predhodno odločanje.

### ***Prvo vprašanje za predhodno odločanje***

- 6 V skladu s sodno prakso Sodišča lahko ob carinskem dolgu poleg tega nastane še obveznost obračuna DDV, če je glede na posamično nezakonito dejanje, zaradi katerega je nastal carinski dolg, mogoče domnevati, da je blago vstopilo v gospodarski krogotok Unije in je bilo zato lahko predmet potrošnje, torej akta, ki je obdavčen z DDV (sodbe z dne 2. julija 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; z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, točka 44, in z dne 3. marca 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, točka 30). Tako domnevo pa je mogoče ovreči, če se dokaže, da je bilo kljub kršitvam carinskih predpisov, 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 (sodbi z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, točka 48, in z dne 3. marca 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, točka 30).
- 7 Te sodbe Sodišča so se nanašale na predmete, ki so se v nasprotju s carinskimi predpisi prevažali čez različne države članice. V predmetnem primeru pa ne gre za predmete, ki se prevažajo, temveč za blago – vozilo –, ki se je uporabilo kot prevozno sredstvo. V zvezi s prevoznimi sredstvi so različna nemška finančna sodišča zgoraj navedeno sodno prakso Sodišča razumela tako, da prevozna sredstva v gospodarski krogotok Unije vstopijo v tisti državi članici, v kateri se prvič dejansko uporabijo kot prevozna sredstva. Sicer se ne „potrošijo“ v smislu točke 44 sodbe Federal Express. Ampak se uporabijo, kar pomeni nujno vmesno fazo potrošnje. Poleg tega blago iz tretjih držav, ki se v Uniji uporabi kot prevozno sredstvo, konkurira prevoznim in najemnim storitvam, ki se ponujajo v Uniji.

- 8 V skladu s tem bi predložitveno sodišče v postopku v glavni stvari prišlo do izida, da je vozilo tožeče stranke v gospodarski krogotok Unije vstopilo v Bolgariji, ker se je tam prvič v Uniji uporabilo kot prevozno sredstvo. Tam bi torej bil kraj uvoza v skladu s členom 60 Direktive 2006/112.
- 9 Dvomi v zvezi s tem pravnim razumevanjem pa izhajajo iz sodbe Sodišča z dne 3. marca 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Dejansko stanje v tisti zadevi je z vidika bistvenih okoliščin za odločitev enako kot v predmetnem primeru. V tej sodbi je Sodišče v točkah 32 in 33 najprej opisalo položaj v zvezi s paketi, za obdavčitev katerih je šlo v zadevi Federal Express: V tistem primeru je do kršitve carinskih predpisov sicer prišlo v Nemčiji. Paketi pa so nato bili dostavljeni v končni namembni kraj v Grčiji in tam vstopili v gospodarski krogotok. Zato – kot izhaja iz zaključka v sodbi Federal Express – obveznost plačila uvoznega DDV kljub kršitvi carinskih predpisov v Nemčiji ni nastala tam, temveč šele v Grčiji.
- 10 Nato je Sodišče primerjalo dejansko stanje v postopku Federal Express z dejanskim stanjem v zadevi VS. Pri tem je prišlo do zaključka, ki ga predložitveno sodišče ni pričakovalo, da sta zadevi primerljivi: V zadevi VS je bilo vozilo „na ozemlje Unije res fizično vneseno prek Bolgarije“, tako da so bile tam prekršene carinske obveznosti (točka 34). Vozilo pa se je „dejansko uporabljalo v Nemčiji, torej državi članici stalnega prebivališča VS“. Vozilo je torej – kot izhaja iz zaključkov Sodišča v točki 35 sodbe VS – vstopilo v gospodarski krogotok Unije šele v Nemčiji, zato je uvozni DDV nastal v tej državi članici.
- 11 Glede na zgoraj (točka 6) navedeno opredelitev vstopa v gospodarski krogotok predložitveno sodišče prosi za pojasnilo, ali je pravilno razumelo Sodišče, da uporaba vozila kot prevoznega sredstva za namen prečkanja države članice ne pomeni vstopa v krogotok Unije že tej državi članici, temveč šele v državi članici, v kateri ima prebivališče voznik. Sodišče se je v sodbi VS (točka 35) oprlo na to, da je zadevno vozilo na carinsko območje Unije sicer najprej vstopilo v Bolgariji (*est d'abord entré*), vendar se je dejansko uporabljalo v Nemčiji (*a été utilisé effectivement*).
- 12 Predložitven sodišče meni, da se je vozilo, ki je predmet postopka v glavni stvari, uporabljalo že v Bolgariji in je tako *najprej tam* vstopilo v gospodarski krogotok Unije. Tožeča stranka je namreč vozilo uporabila za vožnjo čez Bolgarijo. Predložitveno sodišče ne vidi, kako se ta uporaba vozila kot prevoznega sredstva – ki v skladu s sodbo Sodišča v zadevi VS ne pomeni vstopa v gospodarski krogotok Unije – razlikuje od poznejših voženj v Nemčiji, s čimer naj bi v skladu s presojo Sodišča v zadevi VS (šele) tam prišlo do vstopa vozila v gospodarski krogotok.
- 13 Sodišče v točki 35 sodbe VS navaja, da je Nemčija država članica stalnega prebivališča VS. To bi lahko ustvarilo vtis, da Sodišče meni, da je kraj prebivališča osebe, ki uporablja blago, bistven za kraj vstopa v gospodarski krogotok. Vendar predložitveno sodišče ne pozna nobene odločbe Sodišča, v

kateri bi bila država članica prebivališča zadevne osebe bistvena za vprašanje vstopa blaga v gospodarski krogotok Unije.

***Drugo vprašanje za predhodno odločanje***

- 14 Drugo vprašanje se postavlja zgolj za primer, če je kraj uvoza v smislu členov 30 in 60 Direktive 2006/112 v državi članici, ki ni Nemčija. Zgolj v tem primeru je pomembno, ali so nemški carinski organi na podlagi člena 87(4) Uredbe št. 952/2013, ki se v skladu s členom 21(2) UStG smiselno uporablja za uvozni DDV, pristojni za odmero tega davka. Pogoji iz člena 87(4) Uredbe št. 952/2013 bi bili v tem primeru izpolnjeni: V skladu s členom 79(1)(a) uredbe, ki se smiselno uporablja, bi se v primeru uvoza v Bolgarijo štelo, da je davčni dolg iz naslova uvoznega DDV nastal v tej državi članici. Uvozni DDV, ki bi se odmeril v Nemčiji, znaša manj kot 10.000 EUR. Tako je vprašanje le, ali je smiselna uporaba člena 87(4) uredbe v nasprotju z Direktivo 2006/112.
- 15 Zoper smiselno uporabo člena 87(4) Uredbe št. 952/2013 ne bi bilo pomislekov z vidika prava Unije, če bi pravo Unije samo določalo uporabo te carinske določbe v predmetnem položaju (točka (a) spodaj). Celotna Direktiva 2006/112 ne bi določala smiselne uporabe člena 87(4), bi bila po pravu Unije dopustna, če je direktiva ne bi prepovedovala (točka (b) spodaj).
- a) Razlaga člena 71(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112*
- 16 Edina določba Direktive 2006/112, ki bi lahko v predmetnem primeru določala uporabo člena 87(4) Uredbe št. 952/2013 za uvozni DDV, je člen 71(1), drugi pododstavek, direktive. Ta določba – za razliko od člena 71(2) direktive – predpostavlja, da je blago dejansko zavezano carini. Tak je položaj v tem primeru. Za, med drugimi, tak primer člen 71(1), drugi pododstavek, določa, da „obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna teh dajatev“. Obdavčljivi dogodek je v členu 62(1) Direktive 2006/112 opredeljen kot dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV. Obveznost obračuna v skladu s členom 62(2) direktive nastane, ko ima davčni organ pravico zahtevati davek.
- 17 Po mnenju predložitvenega sodišča je mogoče napotitev na carinske predpise v členu 71(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 razmeti na dva načina. V skladu s široko razlago določba na carinske predpise napotuje glede vseh pogojev za nastanek obveznosti plačila DDV. Po ozki razlagi določba na carinske predpise napotuje le glede trenutka nastanka obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV. Sodišče glede tega vprašanja do sedaj še ni zavzelo jasnega stališča.
- 18 Nemško Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 razume kot celovito napotitev na carinsko zakonodajo. S tem naj bi se zagotovilo, da lahko en in isti organ preprosto in

smotrno odmeri dajatve, ki jih je treba plačati pri uvozu. V skladu s to razlago bi člen 71(1), drugi pododstavek, smiselno uporabo člena 87(4) Uredbe št. 952/2013 izrecno določal. Glede na to bi bil odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje nikalen.

- 19 Predložitveno sodišče pa člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 razume tako, da na carinske predpise napotuje le glede *trenutka* nastanka obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV. To razlago potrjuje besedilo, zakonodajna zgodovina in sistematika določbe.
- 20 Besedilo člena 71(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 v zvezi z nastankom obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV na carinsko zakonodajo napotuje le glede trenutka nastanka. Besedilo določbe predpostavlja, da je nastal obdavčljiv dogodek in obveznost obračuna DDV v smislu 62 direktive.
- 21 V predhodnicah določbe člena 71(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 sta bila sprva izrecno povezana nastanek *in* zapadlost carinskega dolga in davčnega dolga iz naslova DDV. Šele od spremembe z Direktivo 91/680 je povezava obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna uvoznega DDV in carine omejena na trenutek nastanka.
- 22 Sistemska umestitev člena 71(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 prav tako govori proti sklicevanju na carinskopravne določbe, ki zadevajo druge vidike, razen trenutka nastanka dajatve. Kraj uvoza je tako urejen v poglavju 4 naslova V direktive (člena 60 in 61). Ta naslov se izrecno nanaša na „kraj obdavčljivih transakcij“. Člen 71(1), drugi pododstavek, direktive pa je umeščen v naslov VI, ki se nanaša na „obdavčljivi dohodek in obveznost obračuna davka“.
- 23 Tudi položaj člena 71 v poglavju 4 naslova VI Direktive 2006/112 govori v prid temu, da se določba nanaša na trenutek nastanka obveznosti obračuna DDV, ne pa kraj. To poglavje sestavljata dva člena (člena 70 in 71). Člen 70 direktive določa, kdaj pri uvozu nastane obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV, medtem ko člen 71 vsebuje posebna pravila v razmerju do člena 70.
- 24 Končno proti široki razlagi člena 71(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 govori okoliščina, da bi bile določbe direktive o uvoznem DDV odvečne, če bi ta določba dejansko vsebovala celovito napotitev na carinsko zakonodajo.
- 25 Iz sodne prakse Sodišča (zlasti sodbe z dne 29. aprila 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, točki 91 in 102; z dne 11. julija 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, točka 41; z dne 2. junija 2016, Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig, C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:405; z dne 1. junija 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, in z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, točka 41) predložitveno sodišče ne more nedvoumno razbrati, ali člen 71(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 na carinsko zakonodajo napotuje tudi glede kraja nastanka davčnega dolga iz naslova DDV.

26 Sodišče na vprašanje, ki je bilo tukaj postavljeno kot drugo vprašanje za predhodno odločanje, tudi v sodbi z dne 3. marca 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161), ni odgovorilo. Predložitveno sodišče je sicer v tisti zadevi spraševalo o smiselni uporabi člena 87(4) Uredbe št. 952/2013. Vendar se Sodišče do tega ni opredelilo.

*b) V Direktivi 2006/112 ni celovitih pravil o pristojnosti*

27 Če Direktiva 2006/112 ne predvideva smiselne uporabe člena 87(4) Uredbe 952/2013, se postavlja nadaljnje vprašanje, ali smiselno uporabo te določbe prepoveduje. V prid takšni prepovedi bi lahko govorilo dejstvo, da člena 60 in 61 Direktive 2006/112 določata kraj uvoza. Predložitveno sodišče pa sodbi z dne 2. junija 2016, Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig (C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:405), in z dne 10. julija 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), razume tako, da pravne posledice, ki jih ima kršitev carinskih predpisov na področju DDV, v Direktivi 2006/112 niso celovito določene. Tako je lahko Sodišče v teh primerih vprašanje uvoznega DDV povežalo z nezapisanim elementom obdavčljivega dogodka, in sicer vstopom v gospodarski krogotok.

28 Besedilo člena 60 Direktive 2006/112 dopušča manevrski prostor za to. Člen 87(4) Uredbe št. 952/2013, ki se smiselno uporablja, ne določa kraja uvoza, ki bi bil v nasprotju s členom 60 direktive, ampak zgolj za namene učinkovitega uveljavljanja obveznosti obračuna DDV do maksimalnega zneska 10.000 EUR določa pristojnost druge države članice za odmero DDV. V nasprotnem primeru bi po mnenju predložitvenega sodišča grozilo, da uvozni DDV sploh ne bi bil uveljavljen. Če v predmetnem primeru Nemčija ne bi bila pristojna za odmero uvoznega DDV, bi moral biti odmerjen v državi članici, v katerem je prvotno nastal. Toženi carinski urad je opozoril, da bi to v praksi utegnilo biti pogosto neizvedljivo.