

SODBA SODIŠ?A (peti senat)

z dne 25. junija 2015(*)

„Predhodno odlo?anje – Carinski zakonik Skupnosti – Uredba (EGS) št. 2913/92 – ?lena 203 in 204 – Uredba (EGS) št. 2454/93 – ?len 859 – Zunanji tranzitni postopek – Nastanek carinskega dolga – Odstranitev blaga izpod carinskega nadzora – Neizpolnitev obveznosti – Zamuda pri predložitvi blaga namembnemu uradu – Blago, ki ga je naslovnik zavrnil in je bilo vrnjeno brez predložitve carinskemu uradu – Blago, ponovno dano v zunanji tranzitni postopek z novo deklaracijo – Direktiva 2006/112/ES – ?len 168(e) – Odbitek DDV pri uvozu s strani prevoznika“

V zadevi C?187/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Østre Landsret (Danska) z odlo?bo z dne 4. aprila 2014, ki je prispela na Sodiš?e 16. aprila 2014, v postopku

Skatteministeriet

proti

DSV Road A/S,

ob udeležbi

Danske Speditører,

SODIŠ?E (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz (poro?evalec), predsednik senata, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za DSV Road A/S A. Hedetoft, odvetnik,
- za Danske Speditører R. Køie, odvetnik,
- za dansko vlado C. Thorning, agent, skupaj z D. Aukenom, odvetnikom,
- za ?eško vlado M. Smolek in J. Vlášil, agenta,
- za grško vlado G. Skiani in M. Germani, agentki,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in L. Grønfeldt, agentki,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 203(1) in 204(1)(a) Uredbe 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), kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 1791/2006 z dne 20. novembra 2006 (UL L 363, str. 1, v nadaljevanju: carinski zakonik), člena 859 Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 6, str. 3), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 214/2007 z dne 28. februarja 2007 (UL L 62, str. 6, v nadaljevanju: izvedbena uredba), in člena 168(e) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Skatteministeriet (ministrstvo za davke in trošarine) in podjetjem DSV Road A/S (v nadaljevanju: DSV) zaradi plačila carinskih dajatev in davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) na blago, ki je bilo prepeljano v okviru več zunanjih skupnostnih tranzitnih postopkov.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 37 carinskega zakonika določa:

„1. Blago, ki je vneseno na carinsko območje Skupnosti, je od trenutka vnosa predmet carinskega nadzora. Skladno z veljavnimi določbami je lahko predmet carinske kontrole.

2. Blago ostane pod carinskim nadzorom tako dolgo, dokler se ne določi carinski status blaga in, če gre za blago, ki ni skupnostno, brez vpliva na člen 82 (1), do trenutka zamenjave carinskega statusa ali vnosa v prosto cono ali prosto skladišče, oziroma do njegovega ponovnega izvoza ali uničenja v skladu s členom 182.“

4 Člen 91(1) tega zakonika določa:

„1. Zunanji tranzitni postopek omogoča gibanje, od enega do drugega kraja na carinskem območju Skupnosti:

(a) neskupnostnega blaga, ne da bi bilo to blago zavezano plačilu uvoznih ali drugih dajatev ali ukrepom trgovinske politike;

[...]“

5 Člen 92 tega zakonika določa:

„1. Zunanji tranzitni postopek se konča in obveznosti imetnika so ustrezno izpolnjene, kadar je blago dano v postopek in namembni carinski urad izda zahtevane dokumente v skladu z določbami za ta postopek.

2. Carinski organi zaključijo postopek, če lahko na podlagi primerjave podatkov, s katerimi

razpolaga urad za odpravo blaga, s podatki, ki jih ima na razpolago namembni urad, ugotovijo, da je bil postopek pravilno končan.“

6 Člen 96(1) tega zakonika določa:

„1. Glavni zavezanec je imetnik postopka v okviru zunanjšega skupnostnega tranzitnega postopka. Odgovoren je za:

- (a) predložitev nedotaknjene blaga namembnemu carinskemu uradu v predpisanem roku, pri čemer je dolžan spoštovati ukrepe, ki so jih carinski organi sprejeli za zagotovitev prepoznavanja;
- (b) spoštovanje določb skupnostnega tranzitnega postopka.“

7 Člen 203 carinskega zakonika določa:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

– z nezakonito odstranitvijo blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, izpod carinskega nadzora.

2. Carinski dolg nastane v trenutku odstranitve blaga izpod carinskega nadzora.

3. Dolžniki so:

– oseba, ki je odstranila blago izpod carinskega nadzora,

[...]

8 Člen 204(1) tega zakonika določa:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

(a) z neizpolnitvijo ene od obveznosti, ki izhaja za blago, zavezano uvoznim dajatvam, iz zadrževanja v začasni hrambi ali iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo blago dano,

[...]

v primerih, ki niso naštetih v členu 203, razen če se dokaže, da te kršitve niso bistveno vplivale na pravilno izvajanje začasne hrambe ali zadevnega carinskega postopka.“

9 Člen 356 izvedbene uredbe določa:

„1. Urad odhoda določi rok, v katerem je treba blago predložiti namembnemu uradu, ob upoštevanju narata poti, veljavne prometne ali druge zakonodaje in, če je to primerno, podatkov, ki jih je sporočil glavni zavezanec.

[...]

3. Če se blago predloži namembnemu uradu po izteku roka, ki ga je predpisal organ 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.“

10 Člen 859 te uredbe določa:

„Za napake, ki so ostale brez bistvenih posledic za pravilno izvajanje začasne hrambe ali

zadevnega carinskega postopka iz člena 204(1) [carinskega] zakonika, se štejejo naslednje napake, pod pogojem, da:

- ne predstavljajo poskusa odstranitve blaga izpod carinskega nadzora,
- da ne vključujejo očitne malomarnosti udeleženega,
- da so naknadno izpolnjene vse formalnosti, potrebne za ureditev položaja blaga:

[...]

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;
- (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.“

[...]“

11 Člen 168 direktive o DDV določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

[...]

- (e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

12 Člen 201 navedene direktive določa:

„Pri uvozu je DDV dolžna plačati oseba ali osebe, ki jih država članica uvoza doloži ali prizna kot osebe, ki so dolžne plačati davek.“

Dansko pravo

13 Člen 39(1) carinskega zakona (Toldloven) v različici, kodificirani z odlokom št. 867 (lovbekendtgørelse nr 867) z dne 13. septembra 2005, določa:

„Zavezanec za plačilo carine in davka na blago je:

1. oseba, ki uvaža ali je bilo zanjo uvoženo na dansko carinsko območje blago, ki ni v prostem prometu na carinskem območju Evropske unije;

[...]

4. voznik ali lastnik prevoznega sredstva, ki prevaža blago pod carinskim nadzorom ali blago, ki je pogojno oproščeno carine in davka. Enako velja za osebe, ki so imetnice takega prevoznega sredstva.“

14 Člen 37 zakona o DDV (Momsloven) določa:

„Podjetja, registrirana v skladu s členi 47, 49, 51 ali 51a, lahko pri obratovanju vstopnega davka v smislu člena 56(3) odbijejo davek, ki ga določa ta zakon za nakup ali druge transakcije podjetja, ki se nanašajo na blago in storitve, ki se uporabljajo izključno za dobave podjetja, ki davka niso oproščene [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 DSV, dansko podjetje za prevoz in logistiko, je 23. avgusta 2007 in 10. aprila 2008 kot glavni zavezanec zahtevalo dva zunanja skupnostna tranzitna postopka (v nadaljevanju: tranzitna postopka) za prevoz 148 in 703 pošilk elektronskih proizvodov med carinskim uradom odhoda v prostem pristanišču København (Danska) in namembnim carinskim uradom Jönköping (Švedska). Danski organi pri carinskem uradu odhoda so, ne da bi opravili fizični pregled blaga, odredili njegovo sprostitvev in določili rok za njegovo predložitev namembnemu carinskemu uradu do 31. avgusta 2007 in 13. aprila 2008.

16 V obeh primerih je podjetje DSV blago prepeljalo v Jönköping, kjer pa je naslovnik sprejetje zavrnil. Zato je podjetje DSV 4. septembra 2007 in 14. aprila 2008 blago prepeljalo nazaj v prosto pristanišče København, pri tem pa blaga ni predložilo ne carinskemu uradu Jönköping ne carinskemu uradu prostega pristanišča København in carinski dokumenti niso bili razveljavljeni.

17 Podjetje DSV trdi, da je bilo istih 148 in 703 paketov z elektronskimi proizvodi poslanih nazaj iz Jönköpinga 13. septembra 2007 in 17. aprila 2008 skupaj z drugimi elektronskimi proizvodi. Za vsako od dobav je podjetje DSV zahtevalo nov tranzitni postopek in sestavilo nov tranzitni dokument, ki se je nanašal na skupno 573 in 939 pošilk elektronskih proizvodov. Ta druga tranzitna postopka sta bila pravilno končana 13. septembra 2007 oziroma 23. aprila 2008. Skatteministeriet pa izpodbija dejstvo, da je bilo 148 in 703 pošilk elektronskih proizvodov, ki so bile predmet prvih dveh tranzitnih postopkov, vključenih tudi v druga tranzitna postopka.

18 Za vsakega od prvih nekonzistentnih tranzitnih postopkov je danske told- og skatteforvaltning (danska centralna davčna in carinska uprava) od podjetja DSV zahtevala plačilo carine na podlagi člena 203 carinskega zakonika in podredno na podlagi člena 204 tega zakonika. Poleg tega je danske told- og skatteforvaltning zahtevala plačilo DDV na uvoz blaga, ki je bilo predmet teh postopkov, na podlagi člena 39(1)(4) carinskega zakona, v različici, kodificirani z odlokom št. 867 z dne 13. septembra 2005. Iz spisa Sodišča je razvidno, da je podjetje DSV plačalo DDV na uvoz, vendar mu je bila pravica do odbitka tega DDV zavrnjena. Podjetje DSV je ti odločbi izpodbijalo, zato je zadeva zdaj v postopku pred Østre Landsret (vzhodno višje sodišče).

19 V teh okoliščinah je Østre Landsret prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je člen 203(1) [carinskega zakonika] treba razlagati tako, da je iz carinskega nadzora izvzet položaj, kot je ta v postopku v glavni stvari, če se šteje, (a) da se je vsak od obeh zahtevanih tranzitnih postopkov v letih 2007 in 2008 nanašal na isto blago, ali (b) če ni mogoče dokazati, da je šlo za isto blago?

2. Ali je člen 204 carinskega zakonika treba razlagati tako, da pomeni, da carinski dolg nastane v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, če se šteje, (a) da se je vsak od obeh zahtevanih tranzitnih postopkov v letih 2007 in 2008 nanašal na isto blago, ali (b) če ni mogoče dokazati, da je šlo za isto blago?

3. Ali je člen 859 [izvedbene uredbe] treba razlagati tako, da gre v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, za kršitev obveznosti, ki ni imela bistvenega vpliva na pravilen potek carinskega postopka, če se šteje, (a) da se je vsak od obeh začetih tranzitnih postopkov v letih 2007 in 2008 nanašal na isto blago, ali (b) če ni mogoče dokazati, da je šlo za isto blago?

4. Ali prva država članica, v katero je bilo blago uvoženo, davčnemu zavezancu, ki ga je določila država članica, lahko zavrne odbitek uvoznega DDV na podlagi člena 168(e) Direktive o DDV, če je bil uvozni DDV zaračunan prevozniku zadevnega blaga, ki ni uvoznik ali lastnik tega blaga, ampak ga je le prevažal in je bil zadolžen za carinjenje pošiljke v okviru svoje dejavnosti odpreme tovora, ki je predmet DDV?

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

20 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 203(1) carinskega zakonika razlagati tako, da carinski dolg nastane na njegovi podlagi le zato, ker je blago, dano v tranzitni postopek, po neuspešnem poskusu dostave vrnjeno v prosto pristanišče odhoda, pri čemer ni bilo predloženo ne namembnemu carinskemu uradu ne carinskemu uradu prostega pristanišča.

21 Predložitveno sodišče sprašuje to z vidika dveh različnih dejanskih primerov, in sicer, na eni strani je ugotovljeno, da je bilo isto blago nato znova prepeljana v namembni kraj v okviru pravilno končanega drugega tranzitnega postopka, in na drugi strani ni mogoče ugotoviti, da gre v okviru prvega in drugega tranzitnega postopka za isto prepeljano blago.

22 Najprej je treba spomniti, da imata člena 203 in 204 carinskega zakonika ločeni področji uporabe. Medtem ko se prvonavedeni člen nanaša na dejanja, ki vodijo k odstranitvi blaga izpod carinskega nadzora, se drugonavedeni člen nanaša na neizpolnjevanje obveznosti in neupoštevanje pogojev, povezanih z različnimi carinskimi postopki, ki ne vplivajo na carinski nadzor (sodba X, C-480/12, EU:C:2014:329, točka 31).

23 Iz besedila člena 204 carinskega zakonika izhaja, da se ta določba uporablja le v primerih, ki ne spadajo v okvir člena 203 tega zakonika (sodba X, C-480/12, EU:C:2014:329, točka 32).

24 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 je mogoča uporaba določb iz člena 204 carinskega zakonika (sodba X, C-480/12, EU:C:2014:329, točka 33).

25 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, ki ga določa člen 37(1) carinskega zakonika (sodba X, C-480/12, EU:C:2014:329, točka 34).

26 V zvezi s primerom, da ni mogoče ugotoviti, da gre v okviru prvega in drugega tranzitnega postopka za isto prepeljano blago, je treba skleniti, da so pogoji za nastanek carinskega dolga na podlagi člena 203(1) carinskega zakonika izpolnjeni. V tem primeru namreč ni ugotovljeno, da bi bilo blago predloženo namembnemu carinskemu uradu, kot je zahtevano s členom 96(1)(a) carinskega zakonika. V takem položaju pa pristojni carinski organ ne more, v skladu s členom 92(2) carinskega zakonika, ugotoviti, da je bil tranzitni postopek pravilno končan.

27 Po drugi strani je bilo blago – če je istovetnost prepeljanega blaga v okviru prvega in drugega tranzitnega postopka ugotovljena – dejansko predloženo namembnemu carinskemu uradu v okviru drugega pošiljanja. V zvezi s tem primerom je treba ugotoviti, da opustitev predložitve tega blaga carinskemu uradu Jönköping v okviru prvega pošiljanja in njegova predložitve carinskemu uradu v prostem pristanišču København po vrnitvi ter dajanje tega blaga v drug tranzitni postopek in zamuda pri njegovi predložitvi namembnemu carinskemu uradu niso okoliščine, ki bi same po sebi lahko pomenile odstranitev izpod carinskega nadzora.

28 Ker namreč prvi tranzitni postopek ni bil končan ter se nista spremenila carinsko dovoljena raba ali uporaba in carinski postopek zadevnega blaga, je zanj ob vrnitvi in hrambi v prostem pristanišču København še vedno veljal prvi tranzitni postopek. Kot je navedla Evropska komisija, se v tranzitnem postopku carinski nadzor po naravi izvaja na daljavo. Nanaša se na blago, ki se ne nahaja na določenem kraju, temveč se prevaža iz enega v drug kraj, pri čemer carinski organi ne morejo ugotoviti natančne lokacije blaga v vsakem trenutku prevoza.

29 Ta nadzor na daljavo pa ni oviran s samo opustitvijo predložitve zadevnega blaga namembnemu carinskemu uradu ali prostemu pristanišču, če so spoštovani vsi drugi pogoji v zvezi s tranzitnim postopkom. V takem položaju je namreč zadevno blago kljub tem opustitvam prepeljano v dovoljenem tranzitnem postopku z ustreznimi tranzitnimi dokumenti, tako da imajo carinski organi dostop do tega blaga in ga lahko nadzorujejo.

30 Tudi dajanja zadevnega blaga v drugi tranzitni postopek, tako da je do končne predložitve tega blaga namembnemu carinskemu uradu prišlo šele v drugem, in ne že v prvem tranzitnem postopku, ni mogoče opredeliti kot odstranitev izpod carinskega nadzora. Po tem dajanju je bilo namreč blago še vedno pod carinskim nadzorom, sprememba je bila le, da je bil ta nadzor opravljen v drugem, in ne v prvem tranzitnem postopku.

31 Tudi dejstvo, da je podjetje DSV nazadnje predložilo blago namembnemu carinskemu uradu zunaj roka za predložitve, ki je bil določen v okviru prvega tranzitnega postopka, ne more šteti za odstranitev izpod carinskega nadzora. Sodišče je namreč že presodilo, da zgolj prekoračitev roka za predložitve, ki je določen v skladu s členom 356(1) izvedbene uredbe, ne vodi k nastanku carinskega dolga zaradi odstranitve v smislu tega člena (glej v tem smislu sodbo X, C-480/12, EU:C:2014:329, točka 45).

32 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 203 carinskega zakonika razlagati tako, da carinski dolg ne nastane na njegovi podlagi le zato, ker je blago, dano v tranzitni postopek, po neuspešnem poskusu dostave vrnjeno v pristoječe pristanišče odhoda, pri tem pa ni bilo predloženo ne namembnemu carinskemu uradu odhoda ne carinskemu uradu prostega pristanišča, če je ugotovljeno, da je bilo isto blago nato znova prepeljano v namembni kraj v okviru pravilno končanega drugega tranzitnega postopka. Če pa ni mogoče ugotoviti, da gre v okviru prvega in drugega tranzitnega postopka za isto prepeljano blago, carinski dolg na podlagi tega člena nastane.

Drugo in tretje vprašanje

- 33 Glede na odgovor na prvo vprašanje je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti le, če je bila ugotovljena istovetnost blaga, prepeljanega v prvem in drugem tranzitnem postopku.
- 34 Resda je podjetje DSV predložilo to blago namembnemu carinskemu uradu v okviru drugega tranzitnega postopka, vendar je prišlo do te predložitve zunaj roka, ki je bil določen v okviru prvega tranzitnega postopka. Za ta položaj je torej znano, da je bilo blago, dano v prvi tranzitni postopek, predloženo namembnemu carinskemu uradu z zamudo in v okviru drugega tranzitnega postopka.
- 35 Z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče pravzaprav sprašuje, ali je treba člen 204 carinskega zakonika v povezavi s členom 859 izvedbene uredbe razlagati tako, da zamuda pri predložitvi namembnemu carinskemu uradu, in to v okviru drugega tranzitnega postopka blaga, danega v prvi tranzitni postopek, pomeni neizpolnitev, na podlagi katere nastane carinski dolg.
- 36 Prvič, glede vprašanja, ali je v takem položaju pogoj, ki povzroči nastanek carinskega dolga na podlagi člena 204(1)(a) carinskega zakonika, in sicer neizpolnitev obveznosti, povezane s tranzitnim postopkom, izpolnjen, je Sodišče že razsodilo, da prekoračitev roka, ki je določen v skladu s členom 356(1) izvedbene uredbe, vodi k nastanku carinskega dolga na podlagi člena 204 tega zakonika (glej v tem smislu sodbo X, C-480/12, EU:C:2014:329, točka 45). Torej je ta pogoj v postopku v glavni stvari na celoma izpolnjen.
- 37 Te ugotovitve ne more izpodbiti sodba DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), na katero se v ta namen sklicuje podjetje DSV. V navedeni sodbi je Sodišče v bistvu menilo, da se člen 204 carinskega zakonika ne uporablja v položaju, v katerem je pooblašeni pošiljatelj nepravilno uvedel dva tranzitna postopka za isto blago. Obrazložitve iz omenjene sodbe ni mogoče prenesti v postopek v glavni stvari, ker so dejstva, na katerih temeljita zadevi, bistveno drugačna.
- 38 Na eni strani je namreč iz predložitvene odločbe razvidno, v nasprotju z dejanskim stanjem v sodbi DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), da pošiljk v postopku v glavni stvari ni prepeljalo podjetje DSV kot pooblašeni pošiljatelj. Na drugi strani v zadevi v sodbi DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435) zadevno blago nikoli ni bilo prepeljano v okviru prvega tranzitnega postopka, medtem ko v postopku v glavni stvari ne le, da je bilo zadevno blago prepeljano v namembni kraj in nato vrnjeno v kraj odhoda, temveč je bilo celo shranjeno v prostem pristanišču v okviru prvega tranzitnega postopka.
- 39 Člen 356(3) izvedbene uredbe pa določa, da če se blago predloži namembnemu uradu po izteku roka, ki ga je določil organ 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. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali so ti pogoji v tej zadevi izpolnjeni.
- 40 Drugič, glede vprašanja, ali je izpolnjen negativni pogoj iz člena 204 carinskega zakonika, ki izključuje nastanek carinskega dolga na podlagi tega člena, če „te kršitve niso bistveno vplivale na pravilno izvajanje začasne hrambe ali zadevnega carinskega postopka“, je treba spomniti, da so v členu 859 izvedbene uredbe izrpnost naštetih položaji, v katerih je ta pogoj lahko izpolnjen (glej v tem smislu sodbo Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, točka 43).
- 41 V tej zadevi je iz predložitvene odločbe in pisnih stališč strank v postopku v glavni stvari razvidno, da gre v postopku v glavni stvari predvsem za pogoje iz druge in tretje alineje člena 859 izvedbene uredbe ter točke 2(a) in (c) tega člena.

42 Prvi?, tretja alineja in točka 2(a) člena 859 te uredbe zahtevata, da se naknadno izpolnijo vse formalnosti, potrebne za ureditev položaja blaga, in da je blago namembnemu uradu predloženo dejansko nespremenjeno.

43 Danska vlada v bistvu trdi, da ti pogoji v postopku v glavni stvari niso izpolnjeni, ker zadevno blago sprva ni bilo predloženo in je bilo pomešano z drugim blagom, preden je bil začet nov tranzitni postopek.

44 Ugotoviti pa je treba, da so v primeru, da je ugotovljena istovetnost blaga, prepeljanega v prvem in drugem tranzitnem postopku, in je bil drugi tranzitni postopek pravilno končan, ti pogoji izpolnjeni. Na eni strani namreč le okoliščina, da prvi tranzitni postopek ni bil pravilno končan, ne more vplivati na odgovor na vprašanje, ali so bile naknadno izpolnjene vse formalnosti, potrebne za ureditev položaja blaga. Na drugi strani je bilo zadevno blago v tem primeru namembnemu uradu predloženo dejansko nespremenjeno.

45 Drugi?, člen 859(2)(c) izvedbene uredbe zahteva, da je rok iz člena 356 ni bil upoštevan in se ne uporablja odstavek 3 navedenega člena, mora biti blago vseeno predloženo namembnemu uradu v razumnem času. Predložitveno sodišče presodi, ali so pogoji v postopku v glavni stvari izpolnjeni.

46 Tretji?, glede člena 859, druga alineja, izvedbene uredbe, ki določa pogoj, da zadevne neizpolnitve ne vključujejo očitne malomarnosti udeleženega, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba pojem „očitna malomarnost“ med drugim presojati ob upoštevanju kompleksnosti določb, zaradi neizpolnitve katerih je nastal carinski dolg, ter strokovnih izkušenj in skrbnosti zadevnega subjekta (glej v tem smislu sodbo Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, točki 50 in 56). Predložitveno sodišče je pristojno, da na podlagi teh meril in glede na okoliščine v postopku v glavni stvari presodi, ali je podjetje DSV ravnalo očitno malomarno.

47 Glede na navedene premisleke je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 204 carinskega zakonika v povezavi s členom 859 izvedbene uredbe razlagati tako, da zamuda pri predložitvi namembnemu carinskemu uradu, in to v okviru drugega tranzitnega postopka blaga, danega v prvi tranzitni postopek, pomeni neizpolnitev, na podlagi katere nastane carinski dolg, razen če so izpolnjeni pogoji iz člena 356(3) ali 859, druga alineja in točka 2(c), te uredbe, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Četrto vprašanje

48 Predložitveno sodišče s četrtem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(e) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki zavrača odbitek DDV na uvoz, za katerega je zavezan prevoznik, ki ni ne uvoznik ne lastnik zadevnega blaga, ampak ga je le prevažal in je bil zadolžen za carinjenje pošiljke v okviru svoje dejavnosti odpreme tovora, ki je predmet DDV.

49 V zvezi s tem je treba navesti, da v skladu z vsebino člena 168(e) Direktive o DDV obstaja pravica do odbitka le, če je uvoženo blago uporabljeno za potrebe obdavčenih transakcij davčnega zavezanca. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča s področja pravice do odbitka DDV, ki se plača za pridobitev blaga ali storitev, je ta pravica pogojena s tem, da je vstopni strošek storitev vključen v ceno posebnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih v okviru svojih gospodarskih dejavnosti dobavlja davčni zavezanec (glej sodbi SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 60, in Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, točka 48).

50 Glede na to, da stroški prevoza blaga niso del osnovnih stroškov cene, ki jo zaračuna

prevoznik, katerega dejavnost je le prevoz tega blaga za plačilo, pa pogoji za uporabo člena 168(e) Direktive o DDV v tej zadevi niso izpolnjeni.

51 Glede na vse navedene premisleke je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(e) Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki zavrača odbitek DDV na uvoz, za katerega je zavezan prevoznik, ki ni ne uvoznik ne lastnik zadevnega blaga, ampak ga je le prevažal in je bil zadolžen za carinjenje pošiljke v okviru svoje dejavnosti odpreme tovora, ki je predmet DDV.

Stroški

52 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (peti senat) razsodilo:

1. Člen 203 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti, kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 1791/2006 z dne 20. novembra 2006, je treba razlagati tako, da carinski dolg ne nastane na njegovi podlagi le zato, ker je blago, dano v zunanji skupnostni tranzitni postopek, po neuspešnem poskusu dostave vrnjeno v prosto pristaniš?e odhoda, pri čemer ni bilo predloženo ne namembnemu carinskemu uradu odhoda ne carinskemu uradu prostega pristaniš?a, če je ugotovljeno, da je bilo isto blago nato znova prepeljano v namembni kraj v okviru pravilno končanega drugega zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka. Če pa ni mogoče ugotoviti, da gre v okviru prvega in drugega zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka za isto prepeljano blago, carinski dolg na podlagi tega člena nastane.

2. Člen 204 Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo 1791/2006, v povezavi s členom 859 Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 214/2007 z dne 28. februarja 2007, je treba razlagati tako, da zamuda pri predložitvi namembnemu carinskemu uradu, in to v okviru drugega zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka blaga, danega v prvi zunanji skupnostni tranzitni postopek, pomeni neizpolnitev, na podlagi katere nastane carinski dolg, razen če so izpolnjeni pogoji iz členov 356(3) ali 859, druga alineja in točka 2(c), te uredbe, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

3. Člen 168(e) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki zavrača odbitek davka na dodano vrednost na uvoz, za katerega je zavezan prevoznik, ki ni ne uvoznik ne lastnik zadevnega blaga, ampak ga je le prevažal in je bil zadolžen za carinjenje pošiljke v okviru svoje dejavnosti odpreme tovora, ki je predmet davka na dodano vrednost.

Podpisi

* Jezik postopka: danščina.