



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE
od 12. siječnja 2016.¹

Spojeni predmeti C-226/14 i C-228/14

Eurogate Distribution GmbH
protiv
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
i
DHL Hub Leipzig GmbH
protiv
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

(zahtjevi za prethodnu odluku koje je uputio Finanzgericht Hamburg (Njemačka))

„Carinski zakonik Zajednice – Carinsko skladištenje – Postupak vanjskog provoza –
Nastanak carinskog duga zbog neispunjavanja obveze – Nepravodobni upis u evidenciju robe –
Nepravodobno predočenje robe nadležnom carinskom tijelu – Šesta direktiva – Direktiva o PDV-u –
Obveza obračuna PDV-a – Povezanost dugovane carine i dugovanog PDV-a“

1. U kontekstu povrede formalnih obveza koje se moraju ispuniti u vezi s robom u suspenzivnom postupku za koju se plaćaju uvozne carine, njemački sud pita Sud treba li uz carinski dug, koji zbog toga nastaje kako je predviđeno člankom 204. Carinskog zakonika Zajednice², obračunati i iznos na ime poreza na dodanu vrijednost (PDV). Za slučaj da je tako, postavlja se pitanje treba li PDV platiti ista osoba koja je povrijedila carinske formalnosti, čak i ako se radi o posjedniku carinskog skladišta, koji nije mogao raspolagati tom robom.

2. Navedeni predmeti pružaju mogućnost da Sud produbi sudske prakse iz presude X³, u kojoj je tumačio članak 7. Šeste direktive⁴ i ustvrdio da se PDV obračunava uvijek kada roba prestaje biti obuhvaćena carinskim postupcima predviđenim tom odredbom, čak i ako je carinski dug nastao isključivo u skladu s člankom 204. CZZ-a.

1 – Izvorni jezik: španjolski

2 – Uredba Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.), kako je izmijenjena Uredbom (EZ) br. 648/2005 Europskog parlamenta i Vijeća od 13. travnja 2005. (SL L 117, str. 13.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 137.) (u daljnjem tekstu: CZZ)

3 – Predmet C-480/12, EU:C:2014:329

4 – Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/66/EZ od 26. travnja 2004. (SL L 168, str. 35.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 1., str. 152.)

3. Na prethodna pitanja postavljena u oba spora moguće je odgovoriti primjenjujući dva različita pristupa. Prvi bi se mogao ograničiti na to da se, bez znatnih razlika, samo doslovno ponovi ono što je Sud već ustvrdio u presudi X⁵. Suprotno tomu, u okviru drugog pristupa, analiza postavljenih pitanja mogla bi se provesti s tim razlikama i s neformalističkog gledišta te vodeći računa o svrsi i značaju PDV-a kao davanja s jediničnim značajkama, kojim se oporezuje dodana vrijednost u svakoj fazi proizvodnog procesa ili distribucije dobara i usluga.

4. Nakon pažljivog čitanja presude od 15. svibnja 2014. mogu zaključiti da simultanost PDV-a i carinskog duga, koji je nastao zbog neispunjavanja određenih uvjeta, zapravo nije automatska u mjeri u kojoj bi se to moglo zaključiti na temelju teksta izreke presude X⁶; upravo suprotno, iz njezina obrazloženja te osobito iz same naravi PDV-a proizlazi da nastanak carinskog duga nužno ne pretpostavlja obvezu plaćanja PDV-a pri uvozu.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Carinski zakonik Zajednice

5. Članak 4. CZZ-a utvrđuje sljedeće:

„Za potrebe ovog Zakonika, primjenjuju se sljedeće definicije:

[...]

(7) ‚Roba Zajednice‘ znači roba koja je [...]:

- u potpunosti dobivena u carinskom području Zajednice pod uvjetima iz članka 23. i koja ne sadržava robu uvezenu iz zemalja ili područja koja ne čine dio carinskog područja Zajednice. Ne smatra se da roba dobivena od robe stavljene u suspenzivni postupak ima status Zajednice u slučajevima od posebnoga gospodarskog značaja određenim u skladu s postupkom odbora,
- uvezena iz zemalja ili područja koji ne čine dio carinskog područja Zajednice, a koja je bila puštena u slobodni promet,
- dobivena ili proizvedena u carinskom području Zajednice iz robe koja se spominje samo u drugoj alineji ili iz robe koja se spominje u prvoj i drugoj alineji.

[...].”

6. U skladu s člankom 37. CZZ-a:

„1. Roba unesena u carinsko područje Zajednice podliježe carinskom nadzoru od trenutka njezina unosa. Roba može podlijegati carinskim provjerama u skladu s važećim odredbama.

5 — Predmet C-480/12, EU:C:2014:329

6 — Predmet C-480/12, EU:C:2014:329

2. Roba ostaje pod takvim nadzorom sve dok je to potrebno radi utvrđivanja njezina statusa, ako je to primjereno, i u slučaju robe koja nije roba Zajednice i ne dovodeći u pitanje članak 82. stavak 1., roba ostaje pod nadzorom dok se njezin carinski status ne promijeni, odnosno dok se ne smjesti u slobodnu zonu ili slobodno skladište, dok se ponovno ne izveze ili uništi u skladu s člankom 182.”

7. U skladu s člankom 50. CZZ-a, „[r]oba podnesena carini ima status robe u privremenome smještaju sve dok joj se ne odredi carinski dopušteno postupanje ili uporaba. Ta se roba u daljnjem tekstu naziva ‚roba u privremenome smještaju’”.

8. U skladu s člankom 79. CZZ-a:

„Puštanjem u slobodni promet roba koja nije roba Zajednice stječe status robe Zajednice.

[...]”

9. U skladu s člankom 89. stavkom 1. CZZ-a, „[s]uspenzivni postupak s gospodarskim učinkom završava se kad se odobri novi carinski dopušteni postupak ili uporaba, bilo za robu koja je bila stavljena u taj postupak, ili za dobivene ili prerađene proizvode”.

10. Članak 91. CZZ-a propisuje sljedeće:

„1. Postupak vanjskog provoza dopušta kretanje robe od jednog do drugog mjesta unutar carinskog područja Zajednice, i to:

(a) robe koja nije roba Zajednice, a ne podliježe plaćanju uvoznih carina i drugih davanja ili mjerama trgovinske politike;

[...]

2. Kretanje iz stavka 1. ovog članka odvija se:

(a) pod pokrićem postupka vanjskog provoza Zajednice, ili

[...]”

11. Članak 92. CZZ-a utvrđuje sljedeće:

„1. Postupak vanjskog provoza završava i obveze korisnika su ispunjene kada je roba stavljena u postupak i potrebne isprave podnesene odredišnom carinskom uredu u skladu s odredbama određenog postupka.

2. Carinska tijela zaključuju postupak kada na temelju usporedbe podataka dostupnih otpremnom carinskom uredu i podataka dostupnih odredišnom carinskom uredu mogu utvrditi da je postupak završen na ispravan način.” [neslužbeni prijevod]

12. U skladu s člankom 96. CZZ-a:

„1. Glavni obveznik je nositelj postupka vanjskog provoza Zajednice. Glavni obveznik je odgovoran za:

(a) predaju robe odredišnoj carinarnici u nepromijenjenom stanju i do propisanog roka te uz poštovanje mjera koje su donijela carinska tijela radi osiguranja istovjetnosti robe;

(b) poštovanje odredaba koje se odnose na postupak provoza Zajednice.

2. Neovisno o obvezi glavnog obveznika iz stavka 1., prijevoznik ili primatelj robe koji primi robu znajući da je roba u postupku provoza Zajednice također je odgovoran za predaju robe odredišnoj carinarnici u nepromijenjenom stanju i do propisanog roka te uz poštovanje mjera koje su donijela carinska tijela radi osiguranja istovjetnosti robe.”

13. U skladu s člankom 98. stavkom 1. CZZ-a, „[p]ostupak carinskog skladištenja odobrava smještaj u carinskom skladištu: (a) robe koja nije roba Zajednice, a da ta roba pritom ne podliježe uvoznim carinama ili mjerama trgovinske politike [...]”.

14. U skladu s člankom 105. CZZ-a, „[o]soba, koju imenuju carinska tijela, dužna je voditi evidenciju o robi koja se nalazi u postupku carinskog skladištenja u obliku koji odobre ta tijela. Evidencija robe nije potrebna ako javno skladište vode carinska tijela [...]”.

15. Članak 204. CZZ-a navodi sljedeće:

„1. Uvozni carinski dug nastaje:

- (a) neispunjavanjem jedne od obveza koja za robu koja podliježe uvoznim carinama proizlazi iz njezina privremenog smještaja ili uporabe carinskog postupka u koji je roba stavljena, ili
- (b) neispunjavanjem uvjeta za stavljanje robe u odgovarajući postupak ili za odobravanje smanjene ili nulte stope uvozne carine uslijed uporabe robe u posebne svrhe,

u slučajevima različitim od navedenih u članku 203., osim ako se utvrdi da navedeni propusti nisu bitno utjecali na pravilnu provedbu privremenog smještaja ili određenog carinskog postupka.

2. Carinski dug nastaje u trenutku kad prestane ispunjavanje obveze zbog čijeg neispunjenja nastaje carinski dug ili u trenutku kad je roba bila stavljena u određeni carinski postupak, ako se naknadno utvrdi da nije bio ispunjen jedan od propisanih uvjeta za njezino stavljanje u taj postupak ili za odobravanje smanjene ili nulte stope uvozne carine uslijed uporabe robe u posebne svrhe.

3. Dužnik je osoba od koje se s obzirom na okolnosti slučaja zahtijeva da ispuni obveze koje proizlaze iz privremenog smještaja ili stavljanja u odgovarajući carinski postupak robe koja podliježe plaćanju uvoznih carina ili da ispuni uvjete za stavljanje robe u određeni postupak.”

2. Uredba (EEZ) br. 2454/93⁷

16. Članak 356. Provedbene uredbe određuje:

„1. Polazna carinarnica utvrđuje rok u kojemu se roba mora predočiti odredišnoj carinarnici, vodeći računa o planu puta, važećem prijevoznom ili drugom zakonodavstvu i, gdje je prikladno, o pojedinostima koje je dostavio glavni obveznik.

[...]”

17. Članak 512. Provedbene uredbe u svojem stavku 3. propisuje da se „[p]remještanje do izlazne carinarnice s ciljem ponovnog izvoza može [...] obaviti u okviru postupka. U ovom slučaju, postupak se ne završava dok roba ili proizvodi prijavljeni za ponovni izvoz stvarno ne napuste carinsko područje Zajednice” [neslužbeni prijevod].

7 — Uredba Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 o Carinskom zakoniku Zajednice (SL L 253, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 1., str. 3.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 402/2006 od 8. ožujka 2006. (SL L 70, str. 35.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 149.; u daljnjem tekstu: Provedbena uredba).

18. U skladu s člankom 529. stavkom 1. Provedbene uredbe, „[e]videncija robe uvijek pokazuje trenutačno stanje zaliha robe koja je još uvijek u postupku carinskog skladištenja. U roku koji utvrđuju carinska tijela, vlasnik skladišta predaje opis navedenog stanja skladišta robe nadzornoj carinarnici” [neslužbeni prijevod].

19. U skladu s člankom 530. stavkom 3. navedene uredbe, „[u]pis u evidenciju robe koji se odnosi za završetak postupka obavlja se najkasnije u trenutku kad je roba napustila carinsko skladište ili posjednikove skladišne prostore” [neslužbeni prijevod].

20. U skladu s člankom 860. navedene uredbe, „[c]arinska tijela smatraju da je carinski dug nastao na temelju članka 204. stavka 1. [CZZ-a] osim ako osoba koja bi mogla biti dužnik ne dokaže da su ispunjeni uvjeti iz članka 859.”.

21. Članak 866. Provedbene uredbe navodi „[n]e dovodeći u pitanje odredbe kojima se utvrđuju određene zabrane ili ograničenja koja se mogu primjenjivati na predmetnu robu, ako je uvozni carinski dug nastao sukladno člancima 202., 203., 204. ili 205. Zakonika i ako su uvozne carine plaćene, navedena roba smatra se robom Zajednice i za nju nije potrebno podnositi carinsku deklaraciju za puštanje u slobodni promet”.

3. Šesta direktiva

22. Članak 2. Šeste direktive propisuje da „porezu na dodanu vrijednost podliježu: [...] 2. uvoz robe” [neslužbeni prijevod].

23. U skladu s člankom 7. Šeste direktive:

„1. ‚Uvoz robe’ znači:

- (a) ulazak u Zajednicu robe koja ne ispunjava uvjete iz članka [23. i 24. UEZ-a] ili, ukoliko se radi o robi iz Ugovora [o EZUČ-u], koja nije u slobodnom prometu;
- (b) ulazak u Zajednicu robe koja dolazi iz trećeg teritorija, osim robe iz točke (a).

2. Mjesto uvoza robe je država članica na čijem teritoriju se nalazi roba prilikom ulaska u Zajednicu.

3. Odstupajući od stavka 2., kada se od svojeg ulaska u Zajednicu roba iz stavka 1. točke (a) stavlja u jedan od postupaka iz članka 16. stavka 1. slova B točaka (a), (b), (c) i (d), u postupak privremenog uvoza uz potpuno izuzeće od uvoznih carina ili u postupak vanjskog provoza, mjesto uvoza takve robe je država članica na čijem teritoriju roba prestaje biti obuhvaćena tim postupcima.

Isto tako, kada se od ulaska u Zajednicu roba iz stavka 1. točke (b) stavlja u jedan od postupaka iz članka 33.a stavka 1. točke (b) ili (c), mjesto uvoza robe je država članica na čijem teritoriju roba prestaje biti obuhvaćena tim postupcima.” [neslužbeni prijevod]

24. U skladu s člankom 10. stavkom 3. Šeste direktive, „[o]porezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa prilikom uvoza robe. Kada se roba od svojeg ulaska u Zajednicu stavlja u jedan od postupaka iz članka 7. stavka 3., oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa tek kad roba prestane biti obuhvaćena tim postupcima [...]” [neslužbeni prijevod].

25. Članak 17. Šeste direktive propisuje:

„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti od PDV-a koji je dužan platiti:

- (a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen na području države za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;
- (b) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen na području države vezano uz uvoz robe;

[...].” [neslužbeni prijevod]

26. U skladu s tekstom članka 21. stavka 4. Šeste direktive, „[p]ri uvozu je PDV dužna platiti osoba ili osobe koje država članica uvoza odredi ili prizna kao osobe koje su odgovorne za plaćanje poreza” [neslužbeni prijevod].

4. Direktiva o PDV-u⁸

27. Članak 2. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje, „[s]jedeće transakcije podliježu PDV-u: [...] (d) uvoz robe”.

28. U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „[p]orezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti [...]”.

29. Članak 30. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Uvoz robe’ znači ulazak u Zajednicu robe koja nije u slobodnom prometu u smislu članka 24. Ugovora.

Uz transakciju iz prvog stavka, ulazak u Zajednicu robe koja je u slobodnom prometu, a koja dolazi iz trećeg teritorija koji čini dio carinskog područja Zajednice, smatra se uvozom robe.”

30. Na temelju članka 60. Direktive o PDV-u, „[m]jesto uvoza robe je država članica na čijem teritoriju se nalazi roba prilikom ulaska u Zajednicu”.

31. Članak 61. Direktive o PDV-u propisuje:

„Odstupajući od odredaba članka 60., kada se pri ulasku u Zajednicu roba koja nije u slobodnom optjecaju stavlja u jedan od postupaka ili jednu od situacija iz članka 156., ili u postupak privremenog uvoza uz potpuno izuzeće od uvoznih carina, ili u postupak vanjskog provoza, mjesto uvoza takve robe je država članica na čijem teritoriju roba prestaje biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama.

Isto tako, kada se prilikom ulaska u Zajednicu roba koja je u slobodnom optjecaju stavlja u jedan od postupaka ili jednu od situacija iz članaka 276. i 277., mjesto uvoza robe je država članica na čijem teritoriju roba prestaje biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama.”

32. U skladu s člankom 70. Direktive o PDV-u, „[o]porezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa prilikom uvoza robe”.

8 — Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

33. U skladu s člankom 71. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „[k]ada se roba prilikom ulaska u Zajednicu stavlja u jedan od postupaka ili situacija iz članka 156., 276. i 277., ili u postupak privremenog uvoza na koji se primjenjuje potpuno izuzeće od uvozne carine, ili u postupak vanjskog provoza, oporezivi događaj nastaje i nastupa obaveza obračuna PDV-a tek kad roba prestane biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama [...]”.

34. Članak 143. stavak 1. točka (d) Direktive o PDV-u utvrđuje da su „[d]ržave članice dužne [...] izuzeti [...] uvoz robe koja je otpremljena ili prevezena iz trećeg teritorija ili treće zemlje u državu članicu osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, ako je isporuka takve robe od strane uvoznika određenog ili priznatog u skladu s člankom 201. kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a izuzeta u skladu s člankom 138.”.

35. U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u, „[p]ravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti”.

36. Članak 168. Direktive o PDV-u predviđa:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]

(e) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen vezano uz uvoz robe u tu državu članicu.”

37. U skladu s člankom 178. Direktive o PDV-u, „[d]a bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete: [...] (e) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (e) u vezi s uvozom robe, mora imati uvozni dokument u kojem je naveden kao primatelj ili uvoznik i u kojem je naveden iznos dugovanog PDV-a ili koji omogućuje izračun tog iznosa dugovanog PDV-a [...]”.

38. Na temelju članka 201. Direktive o PDV-u, „[p]ri uvozu je PDV dužna platiti osoba ili osobe koje država članica uvoza odredi ili prizna kao osobe koje su odgovorne za plaćanje poreza”.

B. Nacionalno pravo

39. Članak 1. Zakona o porezu na promet (Umsatzsteuergesetz; u daljnjem tekstu: UStG), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku⁹, utvrđuje:

„(1) Sljedeće transakcije podliježu plaćanju poreza:

1. isporuka i ostale činidbe koje je poduzeće u okviru svojeg poslovanja naplatno obavilo unutar zemlje;

[...]

4. uvoz dobara u Njemačku [...] (porez na promet pri uvozu);

[...].”

9 — BGBl. 2005 I, str. 386.

40. U skladu s člankom 15. stavkom 1. UStG-a:

„Poduzetnik može odbiti sljedeće iznose pretporeza:

1. zakonski dugovani porez za isporuke i ostale činidbe koje je drugi poduzetnik obavio za njegovo poduzeće;
2. porez na promet pri uvozu, nastao za robu uvezenu za njegovo poduzeće u skladu s člankom 1. stavkom 1. točkom. 4.;

[...]”

41. Članak 21. UStG-a utvrđuje:

„(1) Porez na promet pri uvozu je porez na potrošnju u smislu Općeg poreznog zakona (Abgabenordnung).

(2) Za porez na promet pri uvozu analogijom se primjenjuju carinska pravila; izuzeta su pravila u vezi s aktivnim obogaćivanjem u sustavu povrata i pravila u vezi s pasivnim obogaćivanjem.

[...]”

II. Činjenice i postavljena pitanja

A. Predmet C-226/14

42. Kao što je u svojoj odluci naveo sud koji je uputio zahtjev, Eurogate Distribution GmbH (u daljnjem tekstu: Eurogate), tužitelj u glavnom postupku, od svojih je klijenata u svoje carinsko skladište preuzeo robu u provozu i pripremio je za njezinu otpremu u različite istočnoeuropske zemlje. Vrijeme skladištenja u prosjeku je iznosilo više od šest tjedana. Robu su zatim iz Eurogateova skladišta preuzela prijevozna poduzeća sa sjedištem u različitim odredišnim zemljama.

43. Prilikom carinskog nadzora provedenog za razdoblje od 1. srpnja do 31. prosinca 2006. utvrđeno je da su iznošenja robe iz carinskog skladišta, u nekim slučajevima, bila upisivana sa zakašnjenjem (do 126 dana nakon dana iznošenja) u evidenciju robe koju zahtijevaju carinski propisi.

44. Hauptzollamt Hamburg-Stadt u svojoj je odluci o naplati uvozne carine od 1. srpnja 2008. utvrdio iznos kako carinskog duga tako i PDV-a pri uvozu. Eurogate je protiv takve odluke podnio upravnu žalbu, koja je bila odbijena. Zatim je protiv odbijajuće odluke podnio tužbu Finanzgerichtu Hamburg.

45. Kad je riječ o carinskom dugu, Finanzgericht Hamburg već je Sudu uputio prethodno pitanje na koje je odgovoreno u presudi Eurogate¹⁰. U točki 35. navedene presude Sud je ustvrdio da „članak 204. stavak 1. točku (a) [CZZ-a] treba tumačiti na način da, u slučaju robe koja nije roba Zajednice, neispunjavanje obveze upisa izlaska robe iz carinskog skladišta u za to predviđenu evidenciju robe, i to najkasnije u trenutku kad je došlo do tog izlaska, dovodi do nastanka carinskog duga u odnosu na navedenu robu, čak i ako je bila ponovno izvezena”.

46. Eurogate i dalje pobija odluku o naplati, sada u dijelu koji se odnosi na PDV pri uvozu, te traži da se ukine naplata tog poreza.

10 — Predmet C-28/11, EU:C:2012:533

47. U tom kontekstu, Finanzgericht Hamburg postavlja sljedeća pitanja:

„1. Protivi li se odredbama Direktive 77/388/EEZ obračunavanje poreza na promet pri uvozu predmeta koji se ponovno izvoze kao roba koja nije roba Zajednice, ali za koje je zbog povrede obveze na temelju članka 204. [CZZ-a] – ovdje: nepravodobnog ispunjenja obveze upisa iznošenja robe iz carinskog skladišta najkasnije u trenutku tog iznošenja u za to predviđene evidencije robe – nastao carinski dug?

2. U slučaju negativnog odgovora na pitanje pod 1.:

Nalažu li odredbe Direktive 77/388/EEZ obračunavanje poreza na promet pri uvozu robe u takvim slučajevima ili ipak postoji određeni manevarski prostor za države članice?

i

3. Je li posjednik carinskog skladišta koji u njemu uskladišti predmet iz treće zemlje na temelju odnosa pružanja usluga, a da tim predmetom ne može raspolagati, dužnik poreza na dodanu vrijednost pri uvozu zato što je povrijedio obveze koje ima u skladu s člankom 10. stavkom 3. podstavkom 2. Direktive 77/388/EEZ, u vezi s člankom 204. stavkom 1. [CZZ-a], čak i ako taj predmet ne koristi u svrhe vlastitih oporezovanih transakcija u smislu članka 17. stavka 2. točke (a) Direktive 77/388/EEZ?”

B. *Predmet C-228/14*

48. Dana 5. siječnja 2011. započeo je postupak vanjskog provoza T 1 u odnosu na robu koju je u zadanom roku (do 12. siječnja 2011.) trebalo prevesti do Makaoa preko carinarnice zračne luke u Hannoveru ili carinarnice zračne luke u Leipzigu. DHL Hub Leipzig GmbH (u daljnjem tekstu: DHL) bio je prijevoznik u smislu članka 96. stavka 2. CZZ-a te je robu prije njezine otpreme u Makao propustio predati carinarnici zračne luke u Leipzigu.

49. Carinski postupak nije mogao biti zaključen u skladu s člankom 366. stavkom 2. Provedbene uredbe jer nisu bili dostavljeni potrebni dokumenti.

50. Hauptzollamt Braunschweig je 8. kolovoza 2011. DHL-u naložio plaćanje PDV-a pri uvozu, u skladu s člankom 204. stavkom 1. točkom (a) CZZ-a. Konkretno, obračunati PDV iznosio je 6002,01 eura. DHL je 29. veljače 2012., u skladu s člankom 236. CZZ-a, zatražio povrat PDV-a pri uvozu, uplaćenog na temelju navedene odluke o naplati.

51. Hauptzollamt Braunschweig je svojom odlukom od 28. ožujka 2012. odbio zahtjev za povrat. Nakon što se neuspješno žalio u upravnom postupku, DHL je podnio tužbu Finanzgerichtu Hamburg, u kojoj je zahtijevao poništenje odluke Hauptzollamta i povrat PDV-a pri uvozu.

52. U tom kontekstu, Finanzgericht Hamburg postavlja sljedeće pitanje:

„Trebali li smatrati da je porez na dodanu vrijednost pri uvozu predmeta koji su kao roba koja nije roba Zajednice ponovno izvezeni pod carinskim nadzorom, ali za koje je zbog povrede obveze iz članka 204. [CZZ-a] – ovdje: propuštanjem pravodobnog zaključivanja postupka vanjskog provoza Zajednice predočenjem robe nadležnom carinskom tijelu prije ulaska u treću zemlju – nastao carinski dug, zakonski neutemeljen u smislu članka 236. stavka 1. [CZZ-a], u vezi s odredbama Direktive 2006/112/EZ, uvijek kada se odgovornom za porezni dug smatra ona osoba koja je bila dužna ispuniti povrijeđenu obvezu, iako pritom nije bila ovlaštena raspolagati predmetima?”

III. Postupak pred Sudom

53. Tajništvo Suda zaprimilo je prethodno pitanje u predmetu C-226/14 8. svibnja 2014. Pitanje u predmetu C-228/14 zaprimljeno je 12. svibnja 2014.

54. Rješenjem predsjednika Suda od 14. listopada 2014. oba su predmeta spojena u svrhu pisanog i usmenog dijela postupka te donošenja jedinstvene presude.

55. Pisana očitovanja podnijeli su Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, grčka vlada i Komisija.

56. Finanzgericht Hamburg je 5. lipnja 2014. pozvan da potvrdi očekuje li i dalje, s obzirom na presudu Suda u predmetu X¹¹, odgovor na svoje zahtjeve za prethodnu odluku. Sud koji je uputio zahtjev, dopisom zaprimljenim 3. listopada 2014., izrazio je namjeru da ostaje pri postavljenim pitanjima. Konkretno, od Suda je tražio da u okviru odgovora na prvo pitanje „pojasni obračunava li se [PDV], uvijek kada je carinski dug nastao u skladu s člankom 204. [CZZ-a], neovisno o tome je li roba i dalje u suspenzivnom postupku iz članka 16. stavka 1. slova B točke (b) Šeste direktive ili u postupku vanjskog provoza, također i bez daljnjeg, u skladu s odredbama Direktive 77/388/EEZ, ili pak ne treba obračunavati [PDV] pri uvozu robe koja je kao roba koja nije roba Zajednice stavljena u postupak carinskog skladištenja i koja je naknadno, izdavanjem odgovarajuće carinske deklaracije, ponovno izvezena, ali za koju je u međuvremenu nastao carinski dug u skladu s člankom 204. stavkom 1. [CZZ-a] (koji je, međutim, utvrđen tek nakon ponovnog izvoza) zato što je posjednik carinskog skladišta svoju obvezu upisa izlaska robe iz carinskog skladišta, najkasnije u trenutku njezina izlaska, u evidenciju robe izvršio s nekoliko dana zakašnjenja”.

57. Sud je odlukom od 1. listopada 2015. pozvao stranke da se u svojim izlaganjima na raspravi usredotoče na drugo i treće pitanje iz predmeta C-226/14 i na pitanje postavljeno u predmetu C-228/14. Stranke su također pozvane da iznesu svoje stajalište o tome može li se smatrati da je PDV pri uvozu plaćen ako je roba ponovno izvezena.

58. Na raspravi održanoj 11. studenoga 2015. prisustvovali su Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate i Komisija.

IV. Argumenti

59. Kad je riječ o prvom pitanju iz predmeta C-226/14, Eurogate smatra da je obračun PDV-a pri uvozu protivan Šestoj direktivi ako je carinski dug nastao na temelju članka 204. stavka 1. točke (a) CZZ-a jer u tom slučaju nije došlo do uvoza u smislu Šeste direktive.

60. U vezi s drugim i trećim pitanjem iz istog predmeta C-226/14, Eurogate tvrdi da države članice ne raspolažu marginom prosudbe za definiranje pojma „uvoz” u smislu Šeste direktive. Smatra da raspolažu određenom marginom prosudbe prilikom definiranja tko se može smatrati dužnikom PDV-a, u skladu s člankom 21. Šeste direktive, s obzirom na to da su u tom pogledu moguća dva različita tumačenja, odnosno, a) da se „uvoznikom” može smatrati osoba koja unese robu koja nije roba Zajednice, odnosno osoba koja za tu robu podnese carinsku deklaraciju ili počini carinsku nepravilnost; ili b) da se „uvoznikom” može smatrati samo osoba koja u trenutku uvoza robe njome raspolaže kao vlasnik. U prvom slučaju, uvoznik bi trebao imati pravo na odbitak dugovanog PDV-a, što se nije dogodilo u slučaju Eurogatea. Navedeno društvo smatra da iz toga jasno proizlazi da primijenjeno nacionalno pravo nije usklađeno s pravom Unije.

11 — Predmet C-480/12, EU:C:2014:329

61. U vezi s pitanjem iz predmeta C-228/14, Eurogate smatra da ne postoji obveza plaćanja PDV-a ako je roba koja nije roba Zajednice, kao što je to u predmetnom slučaju, ponovno izvezena pod carinskim nadzorom na temelju postupka provoza. Eurogate navodi da njegovi argumenti u vezi s pojmom „uvoznik” u smislu Šeste direktive vrijede i za Direktivu o PDV-u.

62. Hauptzollamt Hamburg-Stadt i Hauptzollamt Braunschweig tvrde da zbog neispunjavanja carinskih obveza, osim nastanka carinskog duga, nastaje i obveza plaćanja PDV-a. Smatraju da se neispunjavanje obveze upisa u evidenciju robe koja je u postupku carinskog skladištenja treba izjednačiti s izuzimanjem od carinskog nadzora. Carinska tijela u oba slučaja nisu u mogućnosti nadzirati kretanje robe i time osigurati da se poštuju uvjeti koji se odnose na sustav predujmova izvoznih subvencija.

63. Hauptzollamt Hamburg-Stadt smatra da, jednako kao što je obveza plaćanja carinskih pristojbi posljedica neispunjavanja uvjeta koje subjekt mora ispuniti kako bi mogao iskoristiti prednosti primjene postupka carinskog skladištenja (što stoga opravdava naplatu carinskih pristojbi), također nije moguće zahtijevati navedene prednosti u vezi s PDV-om ako je došlo do neispunjavanja obveze naložene u okviru postupka carinskog skladištenja, zbog čega je ugrožen nadzor carinskih tijela.

64. Grčka je vlada, u vezi s prvim pitanjem iz predmeta C-226/14, navela da je – polazeći od zajedničkog tumačenja propisa Unije o PDV-u i carinskom postupku – obveza plaćanja PDV-a u predmetnom slučaju u skladu sa Šestom direktivom.

65. U vezi s drugim pitanjem, grčka vlada smatra obveznom primjenu odredaba Direktive o PDV-u koje se odnose na uvoz robe i na obvezu obračuna PDV-a pri uvozu. Nepravilnost u vođenju evidencije robe dovodi do nastanka carinskog duga, bez potrebe za bilo kakvom ocjenom tijela u odnosu na posebne okolnosti slučaja. Stoga carinski dug, koji je nastao na temelju okolnosti iz glavnog postupka, podrazumijeva i poreznu obvezu, pri čemu je od poreznog dužnika i nositelja obveze (korisnika skladišta) moguće zahtijevati plaćanje PDV-a.

66. Kad je riječ o trećem pitanju, grčka vlada tvrdi da države članice same utvrđuju tko je dužnik poreza pri uvozu, pri čemu se, prema njezinu mišljenju, ne može smatrati da je uvoznik robe jedini porezni dužnik, nego to može biti i nositelj carinskog duga nastalog u skladu s CZZ-om.

67. U vezi s pitanjem iz predmeta C-228/14, grčka vlada smatra da prije svega valja utvrditi dovodi li neispunjavanje obveza do izuzimanja robe od carinskog nadzora svjesnim djelovanjem ili nemarnošću obveznika i jesu li relevantne formalnosti obavljene naknadno. Budući da iz okolnosti predmetnog slučaja proizlazi da nisu ispunjeni zahtjevi iz točaka (a) i (c) članka 859. stavka 2. Provedbene uredbe, grčka vlada smatra da je potrebno ispitati može li određeni carinski ured osigurati da se toj robi po isteku postupka vanjskog provoza odobri carinsko postupanje ili uporaba. Stoga, uzimajući u obzir, s jedne strane, odredbe Direktive o PDV-u o nastanku obveze obračuna poreza i, s druge strane, presudu koju je Sud donio u predmetu X¹², u slučaju da je carinski dug nastao na temelju članka 204. CZZ-a, također dolazi do oporezivog događaja u kontekstu PDV-a, na način da obveza obračuna tog poreza nastupa odmah. Dužnicima PDV-a smatraju se osobe koje su trebale ispuniti obveze koje proizlaze iz carinskog postupka provoza, odnosno glavni obveznik u okviru postupka provoza (članak 96. stavak 1. CZZ-a) i prijevozno poduzeće (članak 96. stavak 2. CZZ-a), čak i ako nema pravo na odbitak PDV-a.

68. Komisija tvrdi da, s obzirom na razlike između carinskih pristojbi i PDV-a pri uvozu, na prvo pitanje iz predmeta C-226/14 treba odgovoriti potvrdno. Navodi da je Sud na temelju tih razlika ustvrdio da nastanak PDV-a i nastanak carinskog duga uvijek treba ispitivati zasebno, jer postoji mogućnost obračuna PDV-a, bez postojanja ikakvog carinskog duga i obratno.

69. Komisija ističe da je zahtjev utvrđen člankom 2. točkom 2. Šeste direktive uvoz robe. Budući da roba stavljena u postupak privremenog uvoza ili suspenzivni postupak nije uvezena roba, PDV se pri uvozu obračunava samo ako roba prestaje biti obuhvaćena tim postupkom. U predmetnom slučaju, roba je prilikom stvarnog napuštanja carinskog područja bila u postupku carinskog skladištenja, zbog čega je cijelo vrijeme bila u „suspensivnom postupku”. Stoga nije došlo do uvoza, pa zbog toga niti nema osnove za obračun PDV-a pri uvozu.

70. Osim toga, nastavlja Komisija, na temelju činjenice da je zbog neispunjavanja obveze posjednika carinskog skladišta nastao carinski dug u skladu s člankom 204. stavkom 1. točkom (a) CZZ-a nije moguće zaključiti da je roba uvezena, pa za razliku od dugova nastalih na temelju članka 202. i članka 203. CZZ-a, dug nastao na temelju članka 204. CZZ-a ne podrazumijeva da je roba unesena u gospodarski prostor Unije. Opseg pojma uvoz također nije moguće proširiti na temelju pukog upućivanja u nacionalnom pravu na carinske propise Unije, kako je to učinjeno u članku 21. UStG-a.

71. Komisija stoga smatra da nije potrebno odgovarati na drugo i treće pitanje u predmetu C-226/14. Za slučaj da Sud ne bi dijelio isto stajalište, navodi da bi se na drugo pitanje trebalo odgovoriti na način da su države članice dužne naplatiti PDV pri uvozu, pri čemu ne raspoložu marginom prosudbe. Komisija smatra da bi na treće pitanje trebalo odgovoriti u smislu da su države članice slobodne utvrditi dužnika PDV-a pri uvozu, u skladu s člankom 21. stavkom 4. Šeste direktive, pri čemu moraju poštovati načela zajedničkog sustava PDV-a.

72. U vezi s predmetom C-228/14, Komisija smatra da se na njega načelno mogu primijeniti razmatranja koja je već iznijela u vezi s prvim pitanjem u predmetu C-226/14.

V. Ocjena

A. Predmet C-226/14

1. Prvo prethodno pitanje

73. Tijekom postupka pred nacionalnim sudom u okviru kojeg je kasnije pokrenut predmet C-226/14, Finanzgericht Hamburg je Sudu uputio prethodno pitanje¹³, na koje je on odgovorio ustvrdivši da članak 204. stavak 1. točku (a) CZZ-a „treba tumačiti na način da, u slučaju robe koja nije roba Zajednice, neispunjavanje obveze upisa izlaska robe iz carinskog skladišta u za to predviđenu evidenciju robe, i to najkasnije u trenutku kad je došlo do tog izlaska, dovodi do nastanka carinskog duga u odnosu na navedenu robu, čak i ako je bila ponovno izvezena”¹⁴.

74. Slijedom navedenog, Finanzgericht Hamburg sada želi saznati „dovodi li svaki nastanak carinskog duga pri uvozu sâm po sebi do nastanka obveze obračuna PDV-a pri uvozu”¹⁵.

13 — Postupak koji je doveo do prvog predmeta Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533

14 — Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533, t. 35. i izreka

15 — Odluka kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku u predmetu C-226/14 (II. 3. b) (1) (b))

75. Kao što je nezavisni odvjetnik N. Jääskinen upozorio u svojem mišljenju u (prvom) predmetu Eurogate, predmet tog prethodnog pitanja nije bila „povezanost koja je navodno postojala u njemačkom zakonodavstvu između naplate carinskih pristojbi i obračuna PDV-a pri uvozu”¹⁶. Pitanje je tada ostalo neodgovoreno¹⁷, ali se očito ponovno pojavilo nešto kasnije prilikom odlučivanja u predmetu X¹⁸, u kojemu je nizozemski sud među ostalim pitao treba li članak 7. Šeste direktive tumačiti „u smislu da PDV treba platiti u slučaju da je carinski dug nastao isključivo na temelju članka 204. [CZZ-a]”.

76. Sud je u svojem odgovoru na pitanje postavljeno u predmetu X¹⁹ ustvrdio da se članak 7. Šeste direktive „treba tumačiti na način da [PDV] treba platiti ako je predmetna roba prestala biti obuhvaćena carinskim postupcima predviđenima u tom članku, čak i ako je carinski dug nastao isključivo na temelju članka 204. Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 648/2005”²⁰.

77. Finanzgericht Hamburg je na upit Suda da, s obzirom na njegovu (drugu) presudu, potvrdi ostaje li i dalje pri zahtjevu za prethodnu odluku, istaknuo da „iz presude donesene u predmetu C-480/12 ne može posve jasno zaključiti prestaje li roba, od nastanka carinskog duga u skladu s člankom 204. Carinskog zakonika Zajednice, i u ovom slučaju, biti obuhvaćena carinskim postupcima iz članka 7. stavka 3. prvog podstavka Šeste direktive i treba li je stoga za potrebe zakonodavstva o PDV-u smatrati uvezenom”²¹.

78. Finanzgericht Hamburg smatra da roba, u skladu sa Šestom direktivom, ne može biti predmet uvoza ako je obuhvaćena carinskim postupkom potpunog izuzeća od uvoznih carina. Osim toga, smatra da „roba koja (kao što je to u predmetnom slučaju) nije izuzeta od carinskog nadzora i dalje može biti obuhvaćena navedenim carinskim postupkom, čak i ako je u međuvremenu, zbog neispunjavanja neke od obveza utvrđenih u okviru tog postupka, nastao carinski dug na temelju članka 204. [CZZ-a]”²².

79. Kao što navodi sâm Finanzgericht, takav pristup odgovara onomu koji je nezavisni odvjetnik N. Jääskinen zagovarao u svojem mišljenju u predmetu X²³, pa sud koji je uputio zahtjev smatra da na taj način treba tumačiti činjenicu da je Sud u tom predmetu prepustio nacionalnom sudu da ispita je li sporna roba, na dan ponovnog izvoza robe, prestala biti obuhvaćena postupcima iz članka 7. stavka 3. i članka 16. stavka 1. slova B točke (a) Šeste direktive²⁴.

80. Točno je da je Sud u izreci presude donesene u predmetu X²⁵ ustvrdio da članak 7. Šeste direktive treba tumačiti na način da PDV treba platiti ako je predmetna roba prestala biti obuhvaćena carinskim postupcima predviđenima u tom članku, „čak i ako je carinski dug nastao isključivo na temelju članka 204. [CZZ-a]”.

16 — Mišljenje u predmetu Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:131, t. 45.

17 — Unatoč tomu, nezavisni odvjetnik N. Jääskinen istaknuo je da smatra da „pitanja koje Komisija postavlja u vezi sa sukladnošću te povezanosti s pravom Unije u području PDV-a nisu nevažna” (*Ibidem*).

18 — Predmet C-480/12, EU:C:2014:329

19 — Predmet C-480/12, EU:C:2014:329

20 — Predmet C-480/12, EU:C:2014:329, t. 2. izreke

21 — Točka 1. drugi podstavak dopisa koji je Finanzgericht uputio Sudu 3. listopada 2014.

22 — *Ibidem*

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, t. 66.

24 — Presuda X, C-480/12, EU:C:2014:329, t. 54.

25 — C-480/12, EU:C:2014:329

81. Međutim, Finanzgericht podsjeća da je Sud u točki 54. iste presude prilagodio tu tvrdnju, istaknuvši da je za potrebe utvrđivanja je li roba prestala biti obuhvaćena navedenim carinskim postupcima ključan trenutak „datum [...] ponovnog izvoza [robe]”²⁶. To mi se pojašnjenje čini važnim jer, ako je Sud u tom slučaju smatrao da je nastanak carinskog duga na temelju članka 204. CZZ-a istovjetan prestanku carinskog postupka, i da stoga podrazumijeva obvezu obračuna PDV-a, tomu je bilo tako jer, kao što se navodi u članku 51. presude, „iz članka 866. Provedbene uredbe proizlazi da, ako je uvozni carinski dug nastao na temelju odredbi, među ostalim, članaka 203. i 204. [CZZ-a] i ako su uvozne carine plaćene, konkretna roba smatra se robom Zajednice i za nju nije potrebno podnositi carinsku deklaraciju za puštanje robe u slobodni promet”.

82. Slažem se s Komisijom²⁷ da je cilj članka 866. Provedbene uredbe da se robom Zajednice u smislu članka 4. CZZ-a smatra roba koja se nalazi u carinskom području Unije, ali za čije puštanje u slobodni promet nisu ispunjene potrebne formalnosti. Dok se roba nalazi u carinskom području Unije postoji mogućnost da se ta vrsta robe (odnosno roba koja ne ispunjava uvjete, zbog čega dolazi do nastanka carinskog duga)²⁸ unese u gospodarski prostor Unije bez stjecanja „statusa robe Zajednice” na koji upućuje članak 79. CZZ-a. U skladu s navedenom odredbom, taj se status stječe „[p]uštanjem u slobodni promet”, što „ima za nužnu posljedicu primjenu mjera trgovinske politike, ispunjavanje drugih propisanih formalnosti u vezi s uvozom robe i plaćanjem zakonom propisanih carina”²⁹.

83. Stoga je puštanje u slobodni promet uobičajen i redovit način za stjecanje statusa robe Zajednice. Ipak, to nije jedini način jer je takav status, u skladu s tekстом članka 866. Provedbene uredbe, moguće steći i ako se ispune dva uvjeta utvrđena u tom članku: a) nastanak uvoznog carinskog duga kako utvrđuje – u dijelu koji je ovdje važan – članak 204. CZZ-a i b) plaćanje uvoznih carina. Ispunjavanje obaju uvjeta istovjetno je „primjen[i] mjera trgovinske politike, ispunjavanj[u] drugih propisanih formalnosti u vezi s uvozom robe i plaćanj[u] zakonom propisanih carina”, odnosno ispunjavanju zahtjeva za puštanje u slobodni promet, utvrđenih u članku 79. drugom podstavku CZZ-a.

84. Ako, kako ja to shvaćam, članak 866. Provedbene uredbe zapravo predstavlja poseban način stjecanja statusa robe Zajednice, koji je istovjetan puštanju u slobodni promet, onda je njegovo područje primjene ograničeno na robu koja se nalazi u carinskom području Unije, a ne na robu koja je bila ponovno izvezena. Budući da je ta roba napustila carinsko područje Unije, materijalno je nije moguće unijeti u gospodarski prostor Unije, zbog čega ta roba ne treba steći ranije navedeni status za zakoniti ulazak u taj prostor.

85. U predmetnom slučaju, prema podacima koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev, sporna je roba cijelo vrijeme, sve do datuma njezina ponovnog izvoza, bila u suspenzivnom postupku (carinsko skladištenje). Povreda počinjena u tom slučaju zbog koje je, u skladu sa sudskom praksom Suda u prvoj presudi Eurogate³⁰, primijenjen članak 204. CZZ-a, bila je formalne prirode: Eurogate nije u evidenciju robe pravodobno upisao iznošenje robe iz carinskog skladišta. Finanzgericht navodi da nije bilo nikakvog rizika od ulaska u gospodarski prostor Unije jer je neispunjavanje obveze utvrđeno nakon što je roba ponovno izvezena.

26 — Tekst točke 54. te presude glasi: „Međutim, u slučaju da je predmetna roba već prestala biti obuhvaćena tim postupcima na datum svojeg ponovnog izvoza zbog nastanka carinskog duga, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, valja je smatrati „uvezenom” u smislu članka 2. točke 2. Šeste direktive.”

27 — Točka 76. njezina pisanog očitovanja

28 — U skladu s postupanjima iz članaka 202. do 205. CZZ-a

29 — Članak 79. drugi podstavak CZZ-a

30 — Predmet C-28/11, EU:C:2012:533

86. Stoga, kao što navodi sud koji je uputio zahtjev u svojem odgovoru Sudu u pogledu utjecaja presude X na predmetni slučaj³¹, članak 866. Provedbene uredbe nije relevantan u ovom postupku jer je u odnosu na robu koja je predmet spora, i koja je neprekidno bila obuhvaćena suspenzivnim postupkom, carinski dug nastao kada je ona već bila ponovno izvezena. Plaćanje carina nastalih zbog tog duga nije moglo dovesti do ispunjavanja uvjeta potrebnih za puštanje te robe u slobodni promet i, u skladu s tim, stjecanje statusa robe Zajednice, jednostavno zato što ona, s obzirom na to da je ponovno izvezena, nije mogla steći takav status.

87. Slijedom navedenog, budući da sporna roba nije prestala biti obuhvaćena postupkom carinskog skladištenja *na datum svojeg ponovnog izvoza*, nije ispunjen zahtjev koji je Sud utvrdio u presudi X³² kako bi se moglo smatrati da je došlo do „uvoza” u smislu članka 2. točke 2. Šeste direktive. Naime, predmetna roba prestala je biti obuhvaćena postupkom carinskog skladištenja *zbog njezina ponovnog izvoza*, a ne *zbog carinskog duga nastalog na temelju članka 204. CZZ-a*, čije bi plaćanje – jer bi se radilo o robi koja se i dalje nalazi u carinskom području Unije – moglo biti istovjetno njezinu puštanju u slobodni promet i, stoga, stjecanju statusa „robe Zajednice”.

88. U konačnici, smatram da izreku presude X³³, ne ograničavajući se na njezin tekst, treba tumačiti u kontekstu posebne okolnosti navedene u točki 54. te presude. Drugim riječima, izreku treba staviti u odnos s prestankom carinskih postupaka, do kojeg je došlo prije ponovnog izvoza robe, i zbog čega je upravo došlo do nastanka carinskog duga na temelju jedne od odredaba iz članka 866. Provedbene uredbe.

89. Smatram da *cjelovito* tumačenje smisla presude X³⁴ najprikladnije i najpotpunije odgovara logici odnosa između Šeste direktive i CZZ-a.

90. Ustaljena je sudska praksa Suda da „PDV pri uvozu i carinske pristojbe pokazuju usporedive bitne značajke u tome što nastaju uvozom u Uniju i daljnjim ulaskom robe u gospodarski prostor država članica”; tu usporednost „potvrđuje činjenica da članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u državama članicama dopušta da oporezivi događaj i obvezu obračuna PDV-a pri uvozu povežu s oporezivim događajem i obvezom obračuna carinskih pristojbi”³⁵.

91. Međutim, usporedivo ne znači istovjetno, zbog čega Sud predlaže da se nastanak carinskog duga i nastanak PDV-a ispituju zasebno. Drukčije niti ne može biti ako usporedimo razliku u prirodi jednog i drugog davanja, koja se dodatno potencira kada carinski dug ne nastaje kao posljedica unosa robe u carinsko područje u uobičajenom postupku, nego kao posljedica neispunjavanja određenih zahtjeva ili obveza.

92. U skladu s člankom 2. točkom 2. Šeste direktive, uvoz robe podliježe PDV-u. Članak 7. stavak 1. točka (a) navedene direktive utvrđuje da „uvoz robe” znači „ulazak u Zajednicu robe koja ne ispunjava uvjete iz članka [23. i 24. UEZ-a]”.

31 — Točka 2. Finanzgerichtova dopisa koji je tajništvo Suda zaprimilo 3. listopada 2014.

32 — Predmet C-480/12, EU:C:2014:329, t. 54.

33 — Predmet C-480/12, EU:C:2014:329

34 — Predmet C-480/12, EU:C:2014:329

35 — Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, t. 41., s upućivanjem na presude Witzemann, C-343/89, EU:C:1999:445, t. 18, i Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, t. 90. i 91.

93. Načelno, i u skladu s člankom 7. stavkom 2. i 3. Šeste direktive, fizički ulazak robe na područje Unije nužno ne znači njezin uvoz za potrebe PDV-a. Ako se roba od trenutka fizičkog ulaska u Uniju, što se tiče ovog predmeta, stavi u postupak carinskog skladištenja, odnosno u postupak predviđen člankom 16. stavkom 1. slovom B točkom (c) Šeste direktive, uvoz za potrebe PDV-a dogoditi će se samo ako roba prestane biti obuhvaćena tim postupkom, što se može dogoditi na području države članice koja nije ona u kojoj je došlo do fizičkog ulaska robe na područje Unije. Roba stoga može kružiti po Uniji, *a da nije ušla na njezino područje* za potrebe PDV-a.

94. Stavljanje robe u neki od postupaka iz članka 16. stavka 1. slova B točaka (a), (b,) (c) i (d) Šeste direktive znači da u vezi s njom postoje okolnosti zbog kojih roba ne može ući u ekonomski prostor Unije. U taj prostor može ući samo roba Zajednice, odnosno, u skladu s člankom 4. točkom 7. CZZ-a, roba dobivena u carinskom području Unije prema uvjetima iz članka 23. CZZ-a ili roba uvezena s područja izvan carinskog područja koja je puštena u slobodni promet. U vezi s posljednje navedenom robom, riječ je o onoj za koju su plaćene carine i davanja kojima ne podliježe roba stavljena u jedan od tih postupaka.

95. Ako je roba koja je stavljena u postupak carinskog skladištenja, kao što je u predmetnom slučaju, ponovno izvezena, a da nije prestala biti obuhvaćena tim postupkom, i ako je i dalje fizički ostala na području Unije, tada nije uvezena u smislu Šeste direktive³⁶ i nije moguće obračunati PDV.

96. Suprotno tomu, ako je roba prestala biti obuhvaćena tim postupkom još kada se nalazila na području Unije, trebalo bi smatrati, za sve potrebe, da je to uvezena roba te da podliježe obvezi plaćanja PDV-a. U tom pogledu nije važno izlazi li roba iz postupka zbog njegova pravilnog završetka nakon plaćanja odgovarajućih carina ili zbog povrede uvjeta koji vrijede za taj postupak (odnosno, kao što je utvrđeno člankom 866. Provedbene uredbe, ako dođe do nekog od slučajeva navedenih u člancima 202. do 205. CZZ-a).

97. Ako se dug nastao na temelju članaka 202. do 205. CZZ-a odnosi na robu koja je već ponovno izvezena, činjenica da je roba napustila područje Unije ne utječe na obvezu plaćanja carinskih pristojbi. Tom carinskom dugu mogla bi se, osim toga, pripisati obveza obračuna PDV-a kad bi, ovisno o pojedinačnom nezakonitom postupanju zbog kojeg je nastao carinski dug, bilo moguće pretpostaviti da je roba ušla u gospodarski prostor Unije te da je stoga mogla biti predmet potrošnje, odnosno čina koji podliježe plaćanju PDV-a.

98. To bi bio slučaj predviđen člankom 202. stavkom 1. točkom (a) CZZ-a (nezakoniti unos u carinsko područje robe koja podliježe plaćanju uvoznih carina) ili člankom 203. stavkom 1. CZZ-a (izuzimanje robe od carinskog nadzora).

99. To međutim nije nužno tako u slučaju članka 204. CZZ-a koji se „odnosi [...] na neispunjavanje obveza i neispunjavanje uvjeta u vezi s različitim carinskim postupcima koji nisu utjecali na carinski nadzor”³⁷. Tako svakako nije ni u predmetnom slučaju jer je, prema Finanzgerichtu Hamburg, roba bila u postupku carinskog skladištenja sve do trenutka njezina ponovnog izvoza, pri čemu nije imala pristup gospodarskom prostoru država članica. Dužnik će stoga trebati platiti carinski dug nastao zbog neispunjavanja obveza iz članka 204. CZZ-a, ali ne i PDV, zato što ne postoji osnova za pretpostavku da je roba bila predmet potrošnje na području Unije.

36 — Vidjeti u tom smislu presudu Profitube, C-165/11, EU:2012:692, t. 46.

37 — Presuda X, C-480/12, EU:C:2014:329, t. 31., s upućivanjem na presudu Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, t. 28.

100. Sud se u više navrata pozivao na rizik od ulaska (ili na pretpostavku ulaska) u gospodarski prostor država članica kao na razlog za nastanak carinskih dugova zbog neispunjavanja obveza, pri čemu je isticao da navedeni dugovi zapravo predstavljaju zaštitni mehanizam tog gospodarskog prostora³⁸. Zbog neispunjavanja obveza i uvjeta predviđenih različitim carinskim postupcima, postoji opasnost da roba na kraju bude uključena u unutarnje tržište te da se nepošteno natječe s proizvođačima Zajednice, a osim toga može doći i do gubitka poreznih prihoda.

101. Ako, kao što je to u predmetnom slučaju, sud koji je uputio zahtjev isključi mogućnost da je postojao navedeni rizik i da je roba ušla u gospodarski prostor država članica, nije uopće jasno na temelju kojih gospodarskih okolnosti bi bilo moguće zahtijevati plaćanje neizravnog poreza na potrošnju kao što je PDV, unatoč postojanju carinskog duga koji je nastao zbog neispunjavanja uvjeta.

102. Slijedom navedenog, predlažem Sudu da na prvo pitanje odgovori tako da članak 7. stavak 3. Šeste direktive treba tumačiti na način da se PDV obračunava ako je predmetna roba, u trenutku njezina ponovnog izvoza, zbog carinskog duga nastalog u skladu s člankom 204. CZZ-a, prestala biti obuhvaćena carinskim postupcima predviđenim u tom članku, u okolnostima u kojima je moguće pretpostaviti da je došlo do njezina ulaska u gospodarski prostor Unije.

2. Drugo prethodno pitanje

103. Uzimajući u obzir prethodni odgovor, preostala dva pitanja koja je postavio Finanzgericht Hamburg u predmetu C-226/14 postala bi bespredmetna. Međutim, ispitat ću ih podredno za slučaj da Sud odluči drukčije.

104. U slučaju da Sud na prvo pitanje odgovori niječno, Finanzgericht želi saznati, imajući u vidu okolnosti spora u glavnom predmetu, nalažu li odredbe Šeste direktive obračunavanje PDV-a pri uvozu ili pak, suprotno tomu, države članice raspolažu određenom marginom prosudbe.

105. Kako stranke u glavnom postupku tako i grčka vlada i Komisija slažu se u ocjeni da na pitanje treba odgovoriti niječno zato što je člankom 7. Šeste direktive utvrđeno opsežno i konačno pravilo.

106. S time se ne mogu ne složiti. Naime, „uvoz robe” kao oporezivi događaj u kontekstu PDV-a i njegova definicija u smislu članka 7. Šeste direktive, pitanja su koja su konačno i opsežno riješena u Šestoj direktivi te moraju biti predmet autonomnog tumačenja u okviru prava Unije. U suprotnom, razlike koje postoje među državama članicama u pogledu oporezivog događaja narušile bi postizanje cilja Šeste direktive. Kao što podsjeća Komisija³⁹, taj je cilj, u skladu s uvodnom izjavom 4. Šeste direktive, uspostava zajedničkog tržišta usporedivog sa stvarnim unutarnjim tržištem, na kojemu usklađivanje osnovice za razrezivanje omogućava da „primjena zajedničke stope oporezivanja za oporezive transakcije dovede do usporedivih rezultata u svim državama članicama”⁴⁰.

107. Prema tome, kad bi iz članka 7. stavka 3. Šeste direktive proizlazilo da zbog nastanka carinskog duga u skladu s člankom 204. CZZ-a dolazi do obveze obračuna PDV-a, države članice ne bi imale marginu prosudbe da utvrde drukčije.

108. Slijedom navedenog, podredno predlažem Sudu da na drugo prethodno pitanje odgovori na način da države članice ne raspolažu marginom prosudbe u pogledu obračunavanja PDV-a dugovanog za uvoz robe.

38 — Vidjeti, primjerice, presude Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, t. 31.; Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, t. 52.

39 — Točka 72. njezina pisanog očitovanja

40 — Uvodna izjava 9. Šeste direktive

3. Treće prethodno pitanje

109. Podredno ću se očitovati i o trećem prethodnom pitanju koje je postavio Finanzgericht Hamburg, odnosno, u slučaju kao što je onaj u glavnom postupku, u kojem je PDV obračunat zbog carinskog duga nastalog na temelju primjene članka 10. stavka 3. drugog podstavka Šeste direktive, u vezi s člankom 204. CZZ-a, o tome je li dužnik PDV-a posjednik carinskog skladišta koji u njemu skladišti robu, čak i ako njome ne može raspolagati niti se koristiti u svrhe svojih oporezovanih transakcija u smislu članka 17. stavka 2. točke (a) Šeste direktive.

110. Sve se stranke slažu oko toga da je člankom 21. stavkom 4. Šeste direktive državama članicama dodijeljena ovlast da utvrde tko je dužnik PDV-a za uvozne transakcije. Nakon što smo to razjasnili, grčka vlada smatra da ne postoji razlog zbog kojeg bi jedini dužnik PDV-a trebao biti uvoznik robe, pa je moguće da nositelj carinskog duga, koji je nastao zbog neispunjavanja obveza u skladu s CZZ-om, također preuzme svojstvo dužnika PDV-a.

111. Eurogate odbija tu drugu mogućnost jer smatra da nije spojiva s činjenicom da posjednik carinskog skladišta, kada djeluje isključivo kao pružatelj usluga, nema pravo na odbitak dugovanog PDV-a, za razliku od posjednika koji može raspolagati robom, zbog čega bi došlo do neopravdanog nejednakog postupanja.

112. Članak 21. stavak 4. Šeste direktive nedvosmisleno utvrđuje da je PDV pri uvozu dužna platiti „osoba ili osobe koje država članica uvoza odredi ili prizna kao „osobe koje su odgovorne za plaćanje poreza”. No, kad bi osoba koja je određena ili priznata kao uvoznik, u skladu s njemačkim pravom, bio Eurogate – što mora utvrditi nacionalni sud – to društvo ne bi moglo tražiti odbitak PDV-a jer je člankom 17. stavkom 2. Šeste direktive utvrđena samo mogućnost odbitka poreza u vezi s „rob[om] i uslug[ama] [koje se] koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika”.

113. Sud je nedavno odlučivao (25. lipnja 2015.) o pitanju, koje je slično onomu koje se pojavljuje u ovom predmetu, te je ustvrdio da članak 168. točku (e) Direktive o PDV-u, koji je istovjetan članku 17. stavku 2. Šeste direktive, „treba tumačiti na način da mu nisu protivni nacionalni propisi koji isključuju pravo na odbitak PDV-a pri uvozu koji je dužan platiti prijevoznik, obveznik PDV-a, koji nije ni uvoznik ni vlasnik predmetne robe, već se samo pobrinuo za njezin prijevoz i carinjenje u okviru svoje djelatnosti prijevoza tereta”⁴¹.

114. Iz presude Suda od 25. lipnja 2015. mogu se izvesti dva zaključka. Prvi je da ne postoji zapreka da se u zakonodavstvu države članice (u ovom slučaju Njemačke) prijevoznik odredi kao osoba koja je dužna platiti PDV pri uvozu. Drugi je da također ne postoje prigovori u vezi s tim da, u takvim slučajevima, prijevoznik uvezene robe nema pravo na odbitak iznosa dugovanog PDV-a.

115. Stoga treba ustvrditi da, u predmetnim okolnostima, sloboda država članica da kao dužnika PDV-a pri uvozu odrede posjednika carinskog skladišta nije ograničena činjenicom da osoba određena kao dužnik nema pravo na odbitak dugovanih iznosa.

41 — Predmet C-187/14, DSV Road, EU:C:2015:421, t. 51. Društvo DSV, koje pruža usluge prijevoza i logistike, pokrenulo je dva postupka vanjskog provoza Zajednice, nakon čijeg prestanka se od tog društva zahtijevalo kako plaćanje carina (u skladu s člankom 203. CZZ-a, i podredno, u skladu s člankom 304. tog Zakonika) tako i PDV-a pri uvozu, pri čemu mu nije bilo priznato pravo na odbitak potonjeg poreza.

B. Predmet C-228/14

116. Prethodno pitanje postavljeno u predmetu C-228/14 također je povezano s nastankom carinskog duga pri uvozu na temelju članka 204. CZZ-a. Međutim, ne radi se o povredi obveza carinskog skladištenja, nego neispunjavanju obveza u okviru postupka vanjskog provoza, kako je utvrđeno u člancima 91. do 97. CZZ-a. Osim toga, na ovaj predmet nije *ratione temporis* primjenjiva Šesta direktiva, nego Direktiva o PDV-u.

117. Finanzgericht Hamburg konkretno želi saznati treba li, u slučaju robe koja nije roba Zajednice i koja je ponovno izvezena pod carinskim nadzorom, ali za koju je zbog povrede obveze u skladu s člankom 204. CZZ-a nastao carinski dug, članak 236. stavak 1. CZZ-a u vezi s Direktivom o PDV-u tumačiti na način da ne postoji obveza obračuna PDV-a kada se plaćanje carinskog duga zahtijeva od osobe koja nije bila ovlaštena raspolagati navedenom robom.

118. Slažem se s Komisijom da se na to pitanje može odgovoriti na temelju razmatranja iznesena prilikom ispitivanja predmeta C-226/14⁴².

119. Naime, slično kao i u tom predmetu, predmet C-228/14 odnosi se na slučaj robe koja je ponovno izvezena, a da nije prestala biti obuhvaćena suspenzivnim postupkom (u ovom slučaju vanjskim provozom). U tom kontekstu, na temelju razloga koje sam izložio u točkama 98. do 115. ovog mišljenja, zaključujem da nije došlo do stvarnog uvoza pa stoga ni do obveze obračuna PDV-a pri uvozu.

120. Za slučaj da se Sud ne složi s ranije navedenim stajalištem, smatram da bi na temelju razmatranja u vezi s trećim pitanjem u predmetu C-226/14⁴³ trebalo ustvrditi da dužnik PDV-a pri uvozu može biti prijevoznik koji nema pravo raspolaganja robom.

VI. Zaključak

121. Uzimajući u obzir sve ranije navedeno, predlažem Sudu da na postavljena pitanja odgovori sljedeće:

Primarno:

1. Članak 7. stavak 3. Šeste direktive i članak 61. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se PDV obračunava ako je predmetna roba, u trenutku njezina ponovnog izvoza, zbog carinskog duga nastalog u skladu s člankom 204. Carinskog zakonika Zajednice, prestala biti obuhvaćena carinskim postupcima predviđenim u tim člancima, u okolnostima u kojima je moguće pretpostaviti da je došlo do njezina unosa u gospodarski prostor Unije.

Podredno:

2. Države članice ne raspoložu marginom prosudbe u pogledu obračunavanja PDV-a u slučaju nastanka carinskog duga na temelju članka 204. Carinskog zakonika Zajednice.
3. Za slučaj da u predmetnom slučaju treba obračunati PDV, posjednik carinskog skladišta ili prijevoznik mogu biti dužnici navedenog poreza, u skladu s nacionalnim zakonodavstvom, čak i ako ne mogu raspolagati robom i ako nemaju pravo na odbitak dugovanog PDV-a.

42 — Točke 89. do 95. njezina pisanog očitovanja

43 — Točke 112. – 114.