Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

1. lipnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Postupak vanjskog provoza – Prijevoz robe preko slobodne luke smještene u državi članici – Propis te države članice koji slobodne luke isključuje iz državnog poreznog područja – Izuzimanje od carinskog nadzora – Nastanak carinskog duga i obveza obračuna PDV-a“

U predmetu C-571/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena, Njemačka), odlukom od 29. rujna 2015., koju je Sud zaprimio 6. studenoga 2015., u postupku

Wallenborn Transports SA

protiv

Hauptzollamt Gießen,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, M. Berger, A. Borg Barthet (izvjestitelj), E. Levits i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Wallenborn Transports SA, B. Klüver, *Rechtsanwalt*,

— za vladu Helenske Republike, E. Tsaousi i A. Dimitrakopoulou, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, A. Caeiros, M. Wasmeier i L. Grønfeldt, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 13. prosinca 2016.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 61. prvog stavka i članka 71. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2007/75/EZ od 20. prosinca 2007. (SL 2007., L 346, str. 13.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 255.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) te članka 203. stavka 1. i članka 204. stavka 1. točke (a) Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1992., L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.), kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 1791/2006 od 20. studenoga 2006. (SL 2006., L 363, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 1., str. 187.) (u daljnjem tekstu: Carinski zakonik).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Wallenborn Transports SA (u daljnjem tekstu: Wallenborn) i Hauptzollamta Gießen (Glavni carinski ured u Gießenu, Njemačka) u vezi s obvezom plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) kojoj je to društvo bilo podvrgnuto zbog nastanka carinskog duga.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(d) uvoz robe.”

4 Članak 5. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u njezinoj glavi II., naslovljenoj „Teritorijalno područje primjene”, propisuje:

„Za potrebe primjene ove Direktive, primjenjuju se sljedeće definicije:

1. ‚Zajednica’ i ‚teritorij Zajednice’ označavaju teritorije država članica definiranih u točki 2.

2. ‚Država članica’ i ‚teritorij države članice’ označavaju teritorij svih država članica u Zajednici na koje se primjenjuje Ugovor o osnivanju Europske zajednice, u skladu s člankom 299. tog Ugovora, uz iznimku teritorija navedenih u članku 6. ove Direktive;

3. ‚treći teritoriji’ označava teritorije iz članka 6.;

4. ‚treća zemlja’ označava bilo koju državu ili teritorij na koju se navedeni Ugovor ne primjenjuje.”

5 Članak 6. te direktive navodi:

„1. Ova se Direktiva ne primjenjuje na sljedeće teritorije koje čine dio carinskog područja Zajednice:

(a) Planina Atos;

(b) Kanarsko otočje;

(c) francuski prekomorski departmani;

(d) Alandski otoci;

(e) Kanalski otoci.

2. Ova Direktiva ne primjenjuje se na sljedeće teritorije koji ne čine dio carinskog područja Zajednice:

(a) otok Helgoland;

(b) teritorij Büsingen;

(c) Ceuta;

(d) Melilla;

(e) Livigno;

(f) Campione d'Italia;

(g) talijanske vode Luganskog jezera."

6 U skladu s člankom 30. Direktive o PDV-u:

„‚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."

7 Članak 60. te direktive glasi kako slijedi:

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

8 Člankom 61. navedene direktive predviđeno je:

„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."

9 Članak 70. Direktive o PDV-u određuje:

„Oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa prilikom uvoza robe."

10 U skladu s člankom 71. te direktive:

„1. Kada se roba prilikom ulaska u Zajednicu stavlja u jedan od postupaka ili situacija iz članaka 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.

Međutim, kad uvezena roba podliježe carinskim davanjima, prelevmanima ili davanjima koja imaju sličan učinak a koji se primjenjuju u skladu sa zajedničkom politikom, oporezivi događaj nastaje a obveza obračuna PDV-a nastupa kada nastupa oporezivi događaj koji se odnosi na ta davanja i kad nastupa obveza obračuna tih davanja.

2. Kad uvezena roba ne podliježe niti jednom od davanja iz drugog podstavka stavka 1., države članice primjenjuju, u pogledu oporezivog događaja i momenta kad nastupa obveza obračuna PDV-a, važeće odredbe koje uređuju carine."

11 U članku 156. iste direktive predviđeno je:

„1. Države članice mogu izuzeti sljedeće transakcije:

(a) isporuku robe koja je namijenjena podnošenju na carinjenje i, već prema slučaju, koja se stavlja u privremeno skladištenje;

(b) isporuku robe koja je namijenjena stavljanju u slobodnu zonu ili u slobodno skladište;

(c) isporuku robe koja je namijenjena stavljanju u postupke carinskog skladištenja ili postupak unutarnje proizvodnje;

(d) isporuku robe koja je namijenjena ulasku u teritorijalne vode radi ugradnje u platforme za bušenje ili proizvodnju u svrhu izgradnje, popravka, održavanja, izmjena ili opremanja takvih platformi ili radi povezivanja s kopnom takvih platformi za bušenje ili proizvodnju;

(e) isporuku robe koja je namijenjena ulasku u teritorijalne vode radi opskrbe gorivom i opskrbe namirnicama platforme za bušenje ili proizvodnju.

2. Mjesta iz stavka 1. su ona definirana kao takva važećim carinskim odredbama Zajednice."

12 Članak 202. Direktive o PDV-u određuje:

„PDV je dužna platiti osoba koja da nalog da roba prestane biti obuhvaćena postupcima ili mogućnostima iz članaka 156., 157., 158., 160. i 161."

Carinski zakonik

13 U članku 4. Carinskog zakonika predviđa se:

„Za potrebe ovog Zakonika, primjenjuju se sljedeće definicije:

[…]

(7) ‚Roba Zajednice' znači roba koja je roba:

— u cijelosti dobivena ili proizvedena u carinskom području Zajednice prema uvjetima iz članka 23. te koja ne sadrži robu uvezenu iz zemalja ili područja koji ne čine dio carinskog područja Zajednice, Ne smatra se da roba dobivena od robe stavljene u suspenzivni postupak ima status [robe] 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.

(8) ‚Roba koja nije roba Zajednice' znači roba, osim one iz točke 7.

Ne dovodeći u pitanje odredbe članaka 163. i 164., roba Zajednice gubi svoj status kada napusti carinsko područje Zajednice.

[…]

(10) ‚Uvozne carine' znači:

— carine i davanja s istovrsnim učinkom kao i carine, a koja se plaćaju na uvoz robe,

— uvozna davanja uvedena u okviru zajedničke poljoprivredne politike ili u okviru posebnih mjera koje se primjenjuju na određenu robu dobivenu preradom poljoprivrednih proizvoda.

[…]

(15) ‚Carinski dopušteno postupanje ili uporaba robe' znači:
(a) stavljanje robe u carinski postupak;
(b) unos robe u slobodnu zonu ili slobodno skladište;

[…]

(16) ‚Carinski postupak' znači:

[…]
(b) provoz;

[…]"

14 Članak 37. Carinskog zakonika propisuje:

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

2. Roba ostaje pod takvim nadzorom sve dok je to potrebno radi utvrđivanja njezinog 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."

15 U skladu s člankom 92. tog zakonika:

„1. Postupak vanjskog provoza završava i obveze korisnika su ispunjene kada je roba stavljena u postupak i potrebne isprave podnesene su 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 pravilan način.” [neslužbeni prijevod]

16 Članak 96. navedenog zakonika određuje:

„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 poštivanje mjera koje su donijela carinska tijela radi osiguranja istovjetnosti robe;

(b) poštivanje 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.”

17 U skladu s člankom 166. istog zakonika:

„Slobodna zona i slobodno skladište su dijelovi carinskog područja Zajednice ili prostori smješteni u tom području i odijeljeni od ostalog carinskog područja gdje se:

(a) smatra, u svrhu uvoznih carina i uvoznih mjera trgovinske politike, da se roba Zajednice ne nalazi na carinskome području Zajednice, uz uvjet da roba nije puštena u slobodni promet ili da nije stavljena u drugi carinski postupak, ili uporabu, ili da nije trošena drukčije pod drukčijim uvjetima od onih koji su predviđeni carinskim propisima;

(b) na robu Zajednice za koju je to predviđeno posebnim zakonodavstvom Zajednice, na osnovi njezina smještaja u slobodnu zonu ili slobodno skladište, primjenjuju se mjere koje bi se obično primijenile pri izvozu takve robe.”

18 U članku 167. Carinskog zakonika predviđeno je:

„1. Države članice mogu označiti dijelove carinskog područja Zajednice kao slobodne zone ili odobriti osnivanje slobodnog skladišta.

2. Države članice određuju područje koje obuhvaća svaka zona. Države članice moraju odobriti prostore koji će se označiti kao slobodna skladišta.

‚3. Uz iznimku slobodnih zona označenih u skladu s člankom 168.a, slobodne zone su ograđene. Države članice utvrđuju mjesta za ulaz i izlaz u svaku slobodnu zonu ili slobodno skladište.’ [neslužbeni prijevod]

[…]”

19 Članak 170. tog zakonika određuje:

„1. Ne dovodeći u pitanje članak 168. stavak 4., roba koja ulazi u slobodnu zonu ili slobodno skladište ne treba se prijaviti carinskim tijelima niti se za nju treba podnositi carinska deklaracija.

2. Roba se podnosi carinskim tijelima i za nju se obavljaju propisane carinske formalnosti u slučaju kada:

(a) je roba stavljena u carinski postupak koji je završen trenutkom ulaska robe u slobodnu zonu ili slobodno skladište; međutim, ako taj carinski postupak dopušta izuzimanje od obveze podnošenja robe, podnošenje robe nije potrebno;

[…]”

20 Prema članku 202. stavcima 1. i 2. navedenog zakonika:

„1. Uvozni carinski dug nastaje:

(a) nezakonitim unosom u carinsko područje Zajednice robe koja podliježe plaćanju uvoznih carina, ili

(b) nezakonitim unosom robe smještene u slobodnoj zoni ili slobodnom skladištu u drugi dio tog područja.

Za potrebe ovog članka, nezakoniti unos znači svaki unos uz nepoštivanje odredaba članaka od 38. do 41. i članka 177. druge alineje.

2. Carinski dug nastaje u trenutku nezakonita unosa robe.”

21 Članak 203. istog zakonika predviđa:

„1. Uvozni carinski dug nastaje:

— nezakonitim izuzimanjem ispod carinskog nadzora robe koja podliježe plaćanju uvoznih carina.

2. Carinski dug nastaje u trenutku izuzimanja robe ispod carinskog nadzora.

3. Dužnici su:

— osoba koja je izuzela robu ispod carinskog nadzora,

— sve osobe koje su sudjelovale kod izuzimanja robe i koje su znale ili su opravdano trebale znati da se radi o izuzimanju robe ispod carinskog nadzora,

— sve osobe koje su stekle ili primile u posjed takvu robu i koje su u trenutku stjecanja odnosno primitka znale ili su opravdano trebale znati da se radi o robi izuzetoj ispod carinskog nadzora, te

— ako je primjereno, osoba koja se mora pridržavati obveza koje proizlaze iz privremenog smještaja robe ili uporabe carinskog postupka u koji je roba stavljena.”

22 Članak 204. Carinskog zakonika propisuje:

„1. Uvozni carinski dug nastaje:

(a) neispunjavanjem jedne od obveza koja za robu koja podliježe uvoznim carinama proizlazi iz njezinog privremenog smještaja ili uporabe carinskog postupka u koji je roba stavljena

[…]

u slučajevima različitima 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.”

Provedbena uredba

23 Člankom 356. Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe br. 2913/92 (SL 1993., L 253, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 1., str. 3.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 1192/2008 od 17. studenoga 2008. (SL 2008., L 329, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 11., str. 207.) (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba), određeno je:

„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.

2. Rok koji je propisala polazna carinarnica obvezujući je za carinska tijela država članica na čije se državno područje ulazi tijekom provoza kroz Zajednicu i ta ga tijela ne mogu mijenjati.”

24 U glavi V. dijela II. Provedbene uredbe, pod naslovom „Ostala carinski dopuštena postupanja ili uporabe”, nalazi se poglavlje 1., „Slobodne zone i slobodna skladišta”, s člankom 799. te uredbe. U tom je članku predviđeno:

„U smislu ovog Poglavlja:

(a) ‚kontrolni tip I.’ znači nadzor koji se uglavnom temelji na postojanju ograde;

[…]”

25 U dijelu IV. Provedbene uredbe, koji se odnosi na carinski dug, nalazi se glava II., naslovljena „Nastanak carinskog duga”, s člankom 859. te uredbe. U skladu s tim člankom:

„Smatra se da sljedeći propusti nemaju bitnog utjecaja na pravilnu provedbu privremenog smještaja ili predmetnog carinskog postupka u smislu članka 204. stavka 1. [Carinskog] zakonika, ako:

— ne predstavljaju pokušaj nezakonitog izuzimanja robe ispod carinskog nadzora,

— ne uključuju očitu nemarnost od strane osobe na koju se to odnosi, i,

— su naknadno ispunjene sve formalnosti potrebne za određivanje položaja robe:

[…]

2. u slučaju robe koja se nalazi u provoznom postupku, neispunjavanje jedne od obveza obuhvaćenih primjenom toga postupka kada su ispunjeni sljedeći uvjeti:
(a) roba stavljena u taj postupak bila je podnesena odredišnoj carinarnici uistinu netaknuta;

[…]

6. u slučaju robe koja je privremeno uskladištena ili stavljena u carinski postupak, premještanje robe s carinskog područja Zajednice ili njezin unos u slobodnu zonu kontrolnog tipa I. u smislu članka 799. ili u slobodno skladište bez okončanja potrebnih formalnosti;

[…]”

Njemačko pravo

Zakon o porezu na promet

26 Člankom 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) od 21. veljače 2005. (BGBl. 2005. I, str. 386.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na promet), propisano je:

„(1) Sljedeće transakcije podliježu plaćanju poreza na promet kod uvoza:

[…]

4. uvoz robe na državno područje […] (porez na promet pri uvozu).

[…]

(2) Za potrebe ovog zakona, ‚državno područje’ znači teritorij Savezne Republike Njemačke, s iznimkom […] slobodnih zona kontrolnog tipa I. u skladu s člankom 1. stavkom 1. prvom rečenicom Zakona o carinskoj upravi (slobodne luke) […] Za potrebe ovog zakona, ‚izvandržavno područje’ znači svaki teritorij koji nije državno područje u skladu s tim zakonom. […]

(3) Sljedeće transakcije koje se izvrše u slobodnim lukama […] smatraju se transakcijama izvršenima na državnom području:

1. isporuke i stjecanja robe unutar Zajednice koja je namijenjena njezinoj uporabi ili potrošnji u određenim zonama […]

[…]

4. isporuke robe koja je u trenutku isporuke […]

[…]

b) u slobodnom prometu za potrebe poreza na promet pri uvozu;

[…]”

27 U članku 13. stavku 2. Zakona o porezu na promet, pod naslovom „Nastanak porezne obveze”, navodi se:

„Članak 21. stavak 2. primjenjuje se na porez na promet pri uvozu.”

28 Člankom 21. Zakona o porezu na promet, pod naslovom „Posebna pravila za porez na promet pri uvozu”, predviđeno je:

„[…]

(2) Na porez na promet pri uvozu na odgovarajući se način primjenjuju odredbe o carinama;

[…]

(2a) Carinske ispostave izvan zemlje u kojima ovlašteni njemački carinski službenici provode upravne radnje u smislu stavka 2. u tu se svrhu smatraju državnim područjem. […]”

Zakon o carinskoj upravi

29 Člankom 1. stavkom 1. Zollverwaltungsgesetza (Zakon o carinskoj upravi), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, određeno je:

„Kretanje robe preko granice carinskog područja Europskih zajednica (carinsko području Zajednice) i preko granica slobodnih zona u smislu članka 167. stavka 3. Carinskog zakonika u vezi s člankom 799. točkom (a) Provedbene uredbe […] (slobodne zone kontrolnog tipa I.) nadzire carinska uprava u okviru područja primjene ovog Zakona. […]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

30 Dana 11. lipnja 2009. roba koja je prethodnog dana bila unesena na carinsko područje Europske unije i predočena u zračnoj luci Frankfurt na Majni (Njemačka), nakon što je kratko bila stavljena u privremeni smještaj, prijavljena je u skladu s postupkom vanjskog provoza Zajednice.

31 Primatelj robe bilo je poduzeće sa sjedištem u slobodnoj luci Hamburg (Njemačka), koja je u vrijeme nastanka mjerodavnih činjenica bila slobodna zona kontrolnog tipa I. u smislu članka 799. Provedbene uredbe, čije su granice bile pod carinskim nadzorom. Postupak provoza trebao je završiti 17. lipnja 2009.

32 Wallenborn je u svojstvu ugovornog prijevoznika dopremio predmetnu robu kamionima u slobodnu luku Hamburg, u kojoj je iskrcana 11. lipnja 2009., nakon što je otpečaćena. Međutim, ta roba nije predočena odredišnoj carinarnici. Dok se nalazila u slobodnoj zoni, navedena roba nije puštena u slobodan promet, nije potrošena i nije upotrijebljena.

33 Predmetna je roba 16. lipnja 2009. ukrcana u kontejner i brodom prevezena u Finsku, gdje je stavljena u postupak carinskog skladištenja, nakon čega je prevezena u Rusiju.

34 Carinska uprava Gießen uputila je 2. rujna 2010. glavnom obvezniku, koji je kao pošiljatelj prijavio predmetnu robu u postupku provoza, i Wallenbornu, kao prijevozniku, rješenje kojim je utvrđen iznos carine i poreza na promet pri uvozu.

35 Međutim, plaćanje se zahtijevalo samo od tužitelja u glavnom postupku jer je glavni obveznik dokazao da su predmetna roba i provozna isprava pravilno predane, dok je Wallenborn zaboravio pravilno završiti postupak provoza. S druge strane, primatelj te robe naveo je da je prema njegovu mišljenju ona bila ocarinjena, ali i to da mu prateća provozna isprava nije predana prilikom isporuke.

36 U prilog svojoj tužbi pred sudom koji je uputio zahtjev Wallenborn priznaje da je carinski dug nastao u trenutku kada je predmetna roba iskrcana s kamiona i otpečaćena. Međutim, ističe da slobodna luka Hamburg kao slobodna zona nije dio njemačkog državnog područja u smislu Zakona o porezu na promet. Wallenborn zaključuje da se događaj na temelju kojeg nastaje carinski dug, u smislu članka 203. stavka 1. Carinskog zakonika, ostvario izvan njemačkog poreznog područja, zbog čega nije došlo do oporezive transakcije.

37 Tužitelj u glavnom postupku dodaje da, iako su carina i porez na promet pri uvozu različita davanja, carinski dug i onaj u pogledu poreza na promet pri uvozu ne mogu nastati u različitom trenutku. U istom smislu, porez na promet pri uvozu može nastati samo na temelju događaja na temelju kojeg nastaje carinski dug.

38 Nasuprot tomu, carinska uprava Gießen tvrdi da je obveza obračuna poreza na promet pri uvozu na temelju članka 203. stavka 1. Carinskog zakonika nastala u istom trenutku kad i carinski dug, bez obzira na to što se događaj na temelju kojeg nastaje carinski dug ostvario na području slobodne luke Hamburg. Usto tvrdi da je potpuno irelevantno to što je predmetna roba otpremljena u Finsku i dalje izvezena.

39 Smatrajući da se u glavnom postupku postavljaju pitanja tumačenja prava Unije, Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena, Njemačka) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li propis države članice o PDV-u prema kojem slobodne zone kontrolnog tipa I. (slobodne luke) nisu dio državnog područja jedna od situacija u smislu članka 156. Direktive o PDV-u, kako su navedene u članku 61. prvom stavku i u članku 71. stavku 1. prvom podstavku navedene direktive?

U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje:

2. Nastaje li oporezivi događaj i nastupa li obveza obračuna za robu koja podliježe carinskim davanjima, u skladu s člankom 71. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive o PDV-u, u trenutku u kojem unutar slobodne zone kontrolnog tipa I. nastaje oporezivi događaj i nastupa obveza obračuna carinskih davanja i onda kada zakonodavstvo o PDV-u države članice na državnom području na kojem se nalazi slobodna zona propisuje da slobodne zone kontrolnog tipa I. (slobodne luke) nisu dio državnog područja?

U slučaju negativnog odgovora na drugo pitanje:

3. Nastaje li oporezivi događaj i nastupa li obveza obračuna poreza – za robu koja je dopremljena u slobodnu zonu kontrolnog tipa I. u postupku vanjskog provoza i koja se, iako taj postupak nije završen, u slobodnoj zoni nezakonito izuzima od carinskog nadzora, zbog čega za nju nastaje carinski dug u skladu s člankom 203. stavkom 1. Carinskog zakonika – u istom trenutku na temelju drugog oporezivog događaja, i to na temelju članka 204. stavka 1. točke (a) Carinskog zakonika jer se propustilo robu prije radnje kojom je izuzeta od carinskog nadzora podnijeti jednom od carinskih tijela sa sjedištem u tuzemstvu, nadležnih za slobodnu zonu, i ondje završiti postupak provoza?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

40 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 61. prvi stavak i članak 71. stavak 1. prvi podstavak Direktive o PDV-u tumačiti na način da se za robu smještenu u slobodnoj zoni može smatrati da je obuhvaćena „jedn[om] od situacija” iz njezina članka 156. ako prema odredbi prava dotične države članice slobodne zone nisu dio njezina državnog područja za potrebe oporezivanja PDV-om.

41 Uvodno valja istaknuti da sud koji je uputio zahtjev, čini se, smatra da potvrdan odgovor na to pitanje ovisi o tome može li se smatrati da se takvom nacionalnom odredbom uvodi porezno izuzeće u smislu članka 156. Direktive o PDV-u. Međutim, prema shvaćanju Hessisches Finanzgerichta (Financijski sud Hessena), odredba prema kojoj su slobodne zone isključene iz državnog područja u pogledu PDV-a nije takvo izuzeće u pravom smislu riječi.

42 Unatoč tomu, poput nezavisnog odvjetnika u točkama 50. i 51. svojeg mišljenja, valja podsjetiti da, iako članak 156. Direktive o PDV-u daje državama članicama mogućnost da izuzmu određene vrste transakcija koje se u njemu navode, a među kojima se u točki (b) nalaze i isporuke robe koja je namijenjena stavljanju u slobodnu zonu ili u slobodno skladište, članak 61. prvi stavak i članak 71. stavak 1. prvi podstavak te direktive ne upućuju na pretpostavke za primjenu njezina članka 156., nego na situacije i carinske postupke koji se u njemu navode.

43 Naime, prema članku 71. stavku 1. prvom podstavku Direktive o PDV-u, kada se roba prilikom ulaska u Uniju stavlja u jedan od postupaka ili situacija iz članka 156. te direktive, oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa u trenutku kad roba prestane biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama. U tom slučaju, u skladu s onim što je predviđeno člankom 61. prvim stavkom navedene direktive, mjesto uvoza predmetne robe je država članica na čijem teritoriju roba prestaje biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama.

44 Zato upućivanje iz članka 61. prvog stavka i članka 71. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u na „jedan od postupaka ili jednu od situacija” iz njezina članka 156. treba tumačiti na način da obuhvaća i slobodne zone.

45 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da se s gledišta PDV-a, prema onome što je predviđeno tim odredbama, za robu smještenu u slobodnoj zoni načelno ne može smatrati da je uvezena. U tom smislu, slobodne zone na koje upućuje nacionalna odredba prema kojoj one za potrebe oporezivanja PDV-om nisu dio državnog područja odgovaraju onima na koje se odnosi članak 156. Direktive o PDV-u.

46 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 61. prvi stavak i članak 71. stavak 1. prvi podstavak Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da upućivanje na „jedan od postupaka ili jednu od situacija” iz njezina članka 156. obuhvaća slobodne zone.

Drugo pitanje

47 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita Sud treba li članak 71. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da izuzimanjem robe od carinskog nadzora unutar slobodne zone nastaje oporezivi događaj i nastupa obveza obračuna PDV-a na uvoz.

48 Prema članku 71. stavku 1. prvom podstavku Direktive o PDV-u, kada se roba prilikom ulaska u Uniju stavlja u postupak vanjskog provoza ili u jedan od postupaka ili situacija iz članka 156. te direktive, među ostalim, oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa u trenutku kad roba prestane biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama.

49 Drugi podstavak navedene odredbe odnosi se na posebnu situaciju uvezene robe koja podliježe carinskim davanjima, prelevmanima ili davanjima koja imaju sličan učinak, a koji se primjenjuju u skladu sa zajedničkom politikom, za koju oporezivi događaj nastaje, a obveza obračuna PDV-a nastupa kad nastupa oporezivi događaj koji se odnosi na ta davanja i kad nastupa obveza obračuna tih davanja.

50 U predmetu u glavnom postupku nije sporno da je izuzimanjem predmetne robe od carinskog nadzora, zbog nepravilnog uklanjanja carinskih plombi, nastao carinski dug u skladu s člankom 203. stavkom 1. Carinskog zakonika (vidjeti u tom pogledu presudu od 15. svibnja 2014., X, C-480/12, EU:C:2014:329, t. 34.).

51 Tim izuzimanjem od carinskog nadzora okončan je i postupak vanjskog provoza (vidjeti u tom smislu presudu od 11. srpnja 2002., Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, t. 53.).

52 Unatoč tomu, budući da je do navedenog izuzimanja od carinskog nadzora došlo u slobodnoj zoni, roba o kojoj je riječ u glavnom postupku i dalje se nalazila u jednoj od situacija iz članka 156. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, pa pretpostavke za nastanak poreznog duga na ime PDV-a predviđene člankom 71. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive o PDV-u *a priori* nisu bile ispunjene.

53 Kao što to proizlazi iz točke 45. ove presude, to što se roba u trenutku izuzimanja od carinskog nadzora nalazila u slobodnoj zoni također sprečava primjenu članka 71. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u jer nedostaje mjesto uvoza.

54 S tim u vezi, ipak valja podsjetiti na stajalište Suda prema kojem bi se dug po osnovi PDV-a mogao dodati carinskom dugu ako nezakonito postupanje koje je dovelo do tog duga omogućuje pretpostavku da je predmetna roba ušla u gospodarske tokove Unije i da je, dakle, mogla biti predmet potrošnje, stvarajući tako oporezivi događaj u pogledu PDV-a (presuda od 2. lipnja 2016., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig, C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, t. 65.).

55 U tom pogledu, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točkama 67. do 69. svojeg mišljenja, ako je roba koja podliježe plaćanju uvoznih carina izuzeta od carinskog nadzora u slobodnoj zoni i ako se više ne nalazi u njoj, načelno valja pretpostaviti da je ušla u gospodarske tokove Unije.

56 Međutim, ako se u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom predmetu, opisanima u točkama 32. i 33. ove presude, pokaže da predmetna roba nije ušla u gospodarske tokove Unije, što treba utvrditi sud koji je uputio zahtjev, uopće se ne može potraživati PDV na uvoz.

57 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 71. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da izuzimanjem robe od carinskog nadzora unutar slobodne zone ne nastaje oporezivi događaj i ne nastupa obveza obračuna PDV-a na uvoz ako ta roba nije ušla u gospodarske tokove Unije, što treba utvrditi sud koji je uputio zahtjev.

Treće pitanje

58 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u tumačiti na način da, u slučaju kada nastane carinski dug na temelju članka 203. Carinskog zakonika, a zbog okolnosti u glavnom postupku ne nastaje porezni dug na ime PDV-a, nema mjesta primjeni članka 204. tog zakonika zato da se opravda oporezivi događaj u pogledu tog poreza.

59 U tom pogledu, kao što je to učinio nezavisni odvjetnik u točki 74. svojeg mišljenja, na samom početku valja istaknuti da sud koji je uputio zahtjev, kako se čini, polazi od pretpostavke da se u okolnostima poput onih u glavnom postupku članci 203. i 204. Carinskog zakonika mogu kumulativno primijeniti.

60 Naime, navedeni sud, čini se, smatra da, u slučaju kada izuzimanjem robe od carinskog nadzora ne nastaje porezni dug na ime PDV-a, usto treba utvrditi i to može li kao osnova za taj porez poslužiti nastanak carinskog duga prema članku 204. stavku 1. točki (a) Carinskog zakonika.

61 Međutim, valja podsjetiti da se, kao što to proizlazi iz njegova teksta, članak 204. Carinskog zakonika primjenjuje samo u slučajevima koji se razlikuju od onih u članku 203. istog zakonika. Stoga, kako bi se odredilo na temelju kojeg od tih dvaju članaka nastaje uvozni carinski dug, najprije treba ispitati čine li predmetne činjenice izuzimanje od carinskog nadzora u smislu članka 203. stavka 1. Carinskog zakonika. Odredbe članka 204. Carinskog zakonika mogu se primijeniti samo ako odgovor na to pitanje bude negativan (presuda od 12. veljače 2004., Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, t. 29. i 30.).

62 Slijedom toga, ako je roba koja podliježe plaćanju uvoznih carina izuzeta od carinskog nadzora, nema mjesta primjeni članka 204. stavka 1. točke (a) Carinskog zakonika za potrebe članka 71. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u kako bi se odredilo može li se oporezivanje PDV-om temeljiti na nastanku carinskog duga primjenom te odredbe.

63 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da na treće pitanje valja odgovoriti da članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, u slučaju kada nastane carinski dug na temelju članka 203. Carinskog zakonika, a zbog okolnosti u glavnom postupku ne nastaje porezni dug na ime PDV-a, nema mjesta primjeni članka 204. tog zakonika samo zato da se opravda oporezivi događaj u pogledu tog poreza.

Troškovi

64 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 61. prvi stavak i članak 71. stavak 1. prvi podstavak Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2007/75/EZ od 20. prosinca 2007., treba tumačiti na način da upućivanje na „jedan od postupaka ili jednu od situacija" iz njezina članka 156. obuhvaća slobodne zone.**

2. **Članak 71. stavak 1. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2007/75, treba tumačiti na način da izuzimanjem robe od carinskog nadzora unutar slobodne zone ne nastaje oporezivi događaj i ne nastupa obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost na uvoz ako ta roba nije ušla u gospodarske tokove Europske unije, što treba utvrditi sud koji je uputio zahtjev.**

3. **Članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2007/75, treba tumačiti na način da, u slučaju kada nastane carinski dug na temelju članka 203. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice, kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 1791/2006 od 20. studenoga 2006., a**

zbog okolnosti u glavnom postupku ne nastaje porezni dug na ime poreza na dodanu vrijednost, nema mjesta primjeni članka 204. te uredbe samo zato da se opravda oporezivi događaj u pogledu tog poreza.

Potpisi