Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

2. lipnja 2016.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Postupak carinskog skladištenja – Postupak vanjskog provoza – Nastanak carinskog duga zbog neispunjenja obveze – Obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost“

U spojenim predmetima C-226/14 i C-228/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu, Njemačka), odlukama od 18. veljače 2014., koje je Sud zaprimio 8. i 12. svibnja 2014., u postupcima

Eurogate Distribution GmbH

protiv

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

i

DHL Hub Leipzig GmbH

protiv

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Tizzano, potpredsjednik Suda, u svojstvu predsjednika prvog vijeća, F. Biltgen, A. Borg Barthet (izvjestitelj), M. Berger i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. studenoga 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Eurogate Distribution GmbH i DHL Hub Leipzig GmbH, U. Schrömbges, *Rechtsanwalt*,

— za Hauptzollamt Hamburg-Stadt, J. Thaler, u svojstvu agenta,

* Jezik postupka: njemački

— za Hauptzollamt Braunschweig, F. Zimmerer, u svojstvu agenta,

— za helensku vladu, K. Georgiadis i K. Karavasili, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung kao i M. Wasmeier i A. Caeiros, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 12. siječnja 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članaka 204. i 236. 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 (EZ) br. 648/2005 Europskog parlamenta i Vijeća od 13. travnja 2005. (SL 2005., L 117, str. 13.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 137., u daljnjem tekstu: Carinski zakonik), članka 7., članka 10. stavka 3. drugog podstavka i članka 17. stavka 2. točke (a) Šeste direktive 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 porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/66/EZ od 26. travnja 2004. (SL 2004., L 168, str. 35.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 1., str. 152., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), kao i članaka 30. i 61. 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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjevi su upućeni u okviru spora između, s jedne strane, Eurogate Distributiona GmbH (u daljnjem tekstu: Eurogate) i Hauptzollamta Hamburg-Stadt (glavna carinarnica grada Hamburga, Njemačka) te, s druge strane, DHL-a Hub Leipzig GmbH (u daljnjem tekstu: DHL) i Hauptzollamta Braunschweig (glavna carinarnica u Braunschweigu, Njemačka), zbog obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) kojoj su ti poduzetnici bili podvrgnuti zbog nastanka carinskog duga na temelju članka 204. Carinskog zakonika.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Činjenice u glavnom postupku dogodile su se tijekom 2006. i 2011. Slijedom toga, Šesta direktiva primjenjuje se u predmetu C-226/14, a Direktiva o PDV-u u predmetu C-228/14.

Šesta direktiva

4 Članak 2. Šeste direktive propisuje:

„Podliježu porezu na dodanu vrijednost:

[...]

2. uvoz robe.” [neslužbeni prijevod]

5 Članak 7. navedene direktive glasi:

„1. ‚Uvoz robe' znači:

(a) ulazak u Zajednicu robe koja ne ispunjava uvjete iz članaka [23. i 24. UEZ-a] ili, ako 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.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]

6 Članak 10. stavak 3. iste direktive određuje:

„Oporezivi 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]

7 Članak 17. Šeste direktive glasi:

„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 sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen 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 vezano uz uvoz robe;

[...]" [neslužbeni prijevod]

8 U skladu s člankom 21. navedene direktive:

„[PDV] se plaća:

[...]

2. pri 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]

Direktiva o PDV-u

9 Članak 2. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(d) uvoz robe.”

10 Članak 9. stavak 1. te direktive određuje:

„‚Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

[...]”

11 Članak 30. navedene direktive propisuje:

„‚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.”

12 Članak 60. Direktive o PDV-u određuje:

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

13 Članak 61. te direktive glasi:

„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.”

14 Članak 70. navedene direktive određuje:

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

15 U skladu s člankom 71. stavkom 1. iste direktive:

„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.”

16 Članak 167. Direktive o PDV-u propisuje:

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

17 Članak 168. te direktive određuje:

„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."

18 Članak 201. navedene direktive propisuje:

„Pri uvozu je PDV dužna platiti osoba ili osobe koje država članica uvoza odredi ili prizna kao osobe koje su odgovorne za plaćanje poreza."

Carinski zakonik

19 Člankom 4. točkama 7. i 10. Carinskog zakonika propisano je:

„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 sadrži 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 [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;

[...]

(10) ‚Uvozne carine' znači:

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

[...]"

20 U skladu s člankom 79. tog zakonika:

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

[...]"

21 Članak 89. stavak 1. navedenog zakonika predviđa:

„Suspenzivni 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.”

22 Članak 91. Carinskog zakonika određuje:

„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,

[...]”

23 Članak 92. tog zakonika glasi:

„1. Postupak vanjskog provoza završava i obveze nositelja ispunjene su podnošenjem robe i odgovarajućih isprava odredišnoj carinarnici u skladu s odredbama predmetnog postupka.

2. Carinska tijela okončavaju postupak vanjskog provoza kada, na temelju usporedbe podataka raspoloživih u polaznoj carinarnici s onima raspoloživima u odredišnoj carinarnici, mogu utvrditi da je postupak pravilno proveden.” [neslužbeni prijevod].

24 U skladu s člankom 96. navedenog zakonika:

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

25 Članak 98. stavak 1. istog zakonika predviđa:

„Postupak 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;

[...]”

26 Članak 105. Carinskog zakonika glasi:

„Osoba, koju imenuju carinska tijela, dužna je voditi evidenciju o robi koja se nalazi u postupku carinskog skladištenja u obliku kojeg odobre ta tijela. Evidencija robe nije potrebna ako javno skladište vode carinska tijela.

[...]”

27 Članak 204. tog zakonika određuje:

„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,

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 [onih] 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.”

28 U skladu s člankom 236. navedenog zakonika:

„1. Uvozne ili izvozne carine vraćaju se do iznosa za koji se dokaže da u trenutku plaćanja iznos tih carina nije bio zakonski utemeljen ili da je iznos uknjižen protivno članku 220. stavku 2.

Uvozne ili izvozne carine otpuštaju se do iznosa za koji se dokaže da u trenutku knjiženja iznos tih carina nije bio zakonski utemeljen ili da je iznos uknjižen protivno članku 220. stavku 2.

Povrat ili otpust ne odobrava se kad su činjenice koje su dovele do plaćanja ili knjiženja iznosa koji nije zakonski utemeljen rezultat prijevarnog postupanja određene osobe.

2. Uvozne ili izvozne carine vraćaju se ili otpuštaju nakon podnošenja zahtjeva carinarnici u roku od tri godine od dana kad je o iznosu tih carina obaviješten dužnik.

Rok će se produljiti ako osoba pruži dokaz da je bila spriječena podnijeti zahtjev u navedenom roku zbog nepredviđenih okolnosti ili više sile.

Ako sama carinska tijela u ovom roku otkriju postojanje jedne od nepravilnosti iz stavka 1. podstavaka prvog i drugog, ona vraćaju ili opraštaju dug po službenoj dužnosti.”

Provedbena uredba

29 Članak 866. Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe br. 2913/92 (SL 1993., L 268, str. 32.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 1., str. 3., u daljnjem tekstu: Provedbena uredba) određuje:

„Ne 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. [Carinskog] zakonika i ako su uvozne carine plaćene, navedena roba smatra se robom Zajednice i za nju nije potrebno podnositi deklaraciju za puštanje u slobodni promet.”

Njemačko pravo

30 Članak 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) od 21. veljače 2005. (BGBl. 2005. I, str. 386.), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: UStG), određuje:

„(1) Sljedeće transakcije podliježu porezu:

1. isporuke i druge usluge koje u okviru svoje poslovne djelatnosti poduzetnik obavlja uz naknadu na njemačkom državnom području.

[...]

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

[...]”

31 Članak 5. UStG-a predviđa:

„[...]

(2) Savezno Ministarstvo financija može uredbom naložiti izuzeće ili smanjenje poreza [...]

[...]

5. za robu koja je samo privremeno uvezena kako bi nakon toga u postupku carinskog nadzora bila ponovno izvezena;

[...]

(3) Savezno Ministarstvo financija može uredbom naložiti potpuno ili djelomično vraćanje ili otpuštanje poreza na promet pri uvozu analogno primjenjujući uvjete propisa Vijeća ili Komisije Europskih zajednica vezanih uz vraćanje ili otpuštanje uvoznih carina.

[...]”

32 Članak 13. UStG-a glasi:

„(1) Porez nastaje

1. Za isporuke i druge usluge [...]

[...]

(2) Članak 21. stavak 2. primjenjuje se na porez na promet pri uvozu.

[...]”

33 Članak 15. stavak 1. UStG-a određuje:

„Poduzetnik može odbiti sljedeće iznose pretporeza:

1. Porez koji se po zakonu duguje za isporuke i druge usluge koje je za njega izvršio drugi poduzetnik;

2. Porez na promet pri uvozu koji je nastao za robu koje je za njega uvezena na temelju članka 1. stavka 1. točke 4.;

[...]”

34 U skladu s člankom 21. UStG-a:

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

(2) Carinska pravila analogno se primjenjuju na porez na promet pri uvozu; osim pravila vezanih uz unutarnju proizvodnju u sustavu vraćanja i onih vezanih uz vanjsku proizvodnju.

[...]”

35 Članak 1. stavak 2. Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnunga (Savezna uredba o izuzeću od poreza na promet pri uvozu) od 11. kolovoza 1992. (BGBl. 1992. I, str. 1526.), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (BGBl. 2004. I, str. 21.), propisuje:

„Podložno članku 11., od poreza na promet pri uvozu izuzet je privremeni uvoz robe koja

1. se na temelju članaka 137. do 144. Carinskog zakonika može uvesti uz izuzeće od uvoznih carina iz članka 4. točke 10. Carinskog zakonika [...]

[...]

analognom primjenom gore navedenih pravila i uz njih vezanih provedbenih pravila; osim pravila vezanih uz privremenu primjenu Carinskog zakonika u slučaju djelomičnog izuzeća od uvoznih carina iz članka 4. točke 10.”

Glavni postupci i prethodna pitanja

Predmet C-226/14

36 Eurogateu je od 2006. godine dopušteno upravljati privatnim carinskim skladištem. Evidencija robe vezana uz to skladište vodi se s pomoću informatičkog programa.

37 Kao držatelj carinskog skladišta Eurogate je u svoje privatno carinsko skladište unio robu svojih klijenata koja nije roba Zajednice u svrhu njezina ponovnog slanja izvan područja Europske unije. Prilikom odvoza navedene robe iz carinskog skladišta, sastavljane su carinske deklaracije za njezin ponovni izvoz.

38 Prilikom carinskog nadzora 31. siječnja 2007. utvrđeno je da su iznošenja sporne robe bila upisana u evidenciju robe tek po isteku roka od 11 do 126 dana, to jest na datum koji je prema članku 105. prvom stavku Carinskog zakonika, u vezi s člankom 529. stavkom 1. i člankom 530. stavkom 3. Provedbene uredbe, nastupio prekasno.

39 Rješenjem od 1. srpnja 2008. Hauptzollamt Hamburg-Stadt zahtijevao je plaćanje carina i PDV-a pri uvozu za robu koja je nepravodobno upisana u evidenciju robe. Eurogate je osporio to rješenje.

40 Nakon otpuštanja dijela navedenih carina rješenjem od 11. kolovoza 2009., Hauptzollamt Hamburg-Stadt za carine koje je još trebalo platiti odlukom od 8. prosinca 2009. odbio je kao neosnovanu pritužbu Eurogatea, uz obrazloženje da su se nepravodobni upisi u evidenciju robe trebali smatrati povredom njegovih obveza u okviru postupka carinskog skladištenja i da je slijedom toga ta povreda dovela do nastanka carinskog duga na temelju članka 204. stavka 1. Carinskog zakonika.

41 Eurogate je Finanzgerichtu Hamburg (Financijski sud u Hamburgu, Njemačka) podnio tužbu za poništenje rješenja od 1. srpnja 2008., kako je izmijenjeno rješenjem od 11. kolovoza 2009. i potvrđeno odlukom od 8. prosinca 2009., osobito ističući da nepravodobni upisi iznošenja iz carinskog skladišta u evidenciju robe ne predstavljaju povredu njegovih obveza u smislu članka 204. stavka 1. točke (a) Carinskog zakonika, s obzirom na to da se ta obveza upisa, koja proizlazi iz zajedničke primjene odredaba članka 105. Carinskog zakonika i članka 530. stavka 3. Provedbene uredbe, mora izvršiti tek nakon okončanja postupka carinskog skladištenja.

42 Pitanje utvrđenja carina postavljeno je Sudu u predmetu u kojem je donesena presuda od 6. rujna 2012., Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 U točki 35. te presude Sud je naveo da članak 204. stavak 1. točku (a) Carinskog zakonika treba tumačiti na način da, u slučaju robe koja nije roba Zajednice, neispunjenje obveze upisivanja njezina iznošenja iz carinskog skladišta u evidenciju robe koja je u tu svrhu predviđena, i to najkasnije u trenutku tog iznošenja, dovodi do nastanka carinskog duga za tu robu, čak i ako je ona ponovno izvezena.

44 Kad je riječ o PDV-u pri uvozu, Eurogate osporava porezno rješenje koje se odnosi na taj porez zato što, neovisno o nastanku carinskog duga, uvjeti ubiranja PDV-a pri uvozu nisu ispunjeni, s obzirom na to da predmetna roba nije uključena u gospodarske tokove Unije.

45 Hauptzollamt Hamburg-Stadt na taj je argument odgovorio da nastanak carinskog duga također dovodi do nastanka duga po osnovi PDV-a pri uvozu, s obzirom na to da nacionalno zakonodavstvo u području poreza na promet i propisi Unije u području PDV-a upućuju na carinsko pravo.

46 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da to obrazloženje odgovara sudskoj praksi njemačkih sudova, tako da bi na temelju toga tužbu trebalo odbiti jer nije ispunjen nijedan od uvjeta za izuzeće od poreza pri uvozu navedenih u članku 5. UStG-a i članku 1. stavku 2. Savezne uredbe o izuzeću od poreza na promet pri uvozu, u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku.

47 Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita se, s jedne strane, mora li se PDV pri uvozu nužno platiti u slučaju nastanka uvoznog carinskog duga na temelju članka 204. Carinskog zakonika i, s druge strane, može li držatelj carinskog skladišta, poput tužitelja u glavnom postupku, u ovom slučaju biti odgovoran za plaćanje PDV-a.

48 U tim je okolnostima Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se odredbama Šeste direktive ubiranje PDV-a pri uvozu za predmete koji su ponovno izvezeni kao roba koja nije roba Zajednice, ali za koje je nastao carinski dug zbog povrede obveze iz članka 204. Carinskog zakonika, koja se u ovom slučaju sastojala od nepravodobnog ispunjenja obveze upisa iznošenja robe iz carinskog skladišta u za to predviđene evidencije robe, i to najkasnije u trenutku njezina iznošenja?

U slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje:

2. Nalažu li u takvim slučajevima odredbe Šeste direktive ubiranje PDV-a pri uvozu za predmetnu robu ili ipak postoji određeni manevarski prostor za države članice?

i

3. Je li držatelj carinskog skladišta koji na temelju ugovora o pružanju usluga predmet iz treće zemlje uskladišti u svojem carinskom skladištu a da njime ne može raspolagati osoba odgovorna za plaćanje PDV-a pri uvozu koji je uslijed njegove povrede obveze nastao u skladu s člankom 10. stavkom 3. drugim podstavkom Šeste direktive u vezi s člankom 204. stavkom 1. Carinskog zakonika i kada se predmet ne koristi u svrhe njegovih oporezovanih transakcija u smislu članka 17. stavka 2. točke (a) Šeste direktive?”

Predmet C-228/14

49 Postupak vanjskog provoza T 1 pokrenut je 5. siječnja 2011. u vezi s robom koja nije roba Zajednice. Nakon pokretanja postupka, robu je trebalo u određenom roku, a najkasnije 12. siječnja 2011., prevesti u Makao (Kina) prolazeći kroz carinarnicu zračne luke Hannover (Njemačka) ili Leipzig (Njemačka). DHL, koji je u smislu članka 96. stavka 2. Carinskog zakonika prijevoznik, propustio je predati robu carinarnici zračne luke Leipzig prije njezina slanja u Makao.

50 Postupak provoza nije se mogao okončati na temelju članka 366. stavka 2. Provedbene uredbe jer nisu podneseni zatraženi dokumenti.

51 Hauptzollamt Braunschweig (glavna carinarnica u Braunschweigu) 8. kolovoza 2011. uputio je DHL-u, na temelju članka 204. stavka 1. točke (a) Carinskog zakonika, porezno rješenje kojim je osobito utvrđen PDV pri uvozu u iznosu od 6 002,01 euro. Nikakva pritužba nije podnesena.

52 DHL je 29. veljače 2012. na temelju članka 236. Carinskog zakonika zatražio vraćanje PDV-a pri uvozu plaćenog u povodu navedenog poreznog rješenja.

53 Odlukama od 28. ožujka 2012. i od 5. srpnja 2012. Hauptzollamt Braunschweig (glavna carinarnica u Braunschweigu) odbio je zahtjev za vraćanje uvoznih carina i DHL-ovu pritužbu.

54 DHL je Finanzgerichtu Hamburg (Financijski sud u Hamburgu) podnio tužbu ističući da se nikakav PDV ne može ubirati na robu u provozu koja nije uključena u njemačke gospodarske tokove.

55 U tim je okolnostima Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Smatra li se da se PDV pri uvozu koji se odnosi na predmete koji su pod carinskim nadzorom ponovno izvezeni kao roba koja nije roba Zajednice, ali za koje je zbog neispunjavanja obveze iz članka 204. Carinskog zakonika, koja se u ovom slučaju sastojala od propuštanja pravodobnog

okončanja postupka vanjskog provoza Zajednice podnošenjem robe nadležnoj carinarnici prije njezina prijenosa u treću zemlju, nastao carinski dug, ne mora platiti po zakonu u smislu članka 236. stavka 1. Carinskog zakonika u vezi s odredbama Direktive o PDV-u, u svim onim slučajevima kada se osobom odgovornom za plaćanje smatra osoba koja je bila dužna ispuniti povrijeđenu obvezu a da pritom nije bila ovlaštena raspolagati tim predmetima?"

56 Rješenjem predsjednika Suda od 14. listopada 2014. predmeti C-226/14 i C-228/14 spojeni su u svrhu usmenog i pisanog dijela postupka te donošenja presude.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje u predmetu C-226/14

57 Svojim prvim pitanjem u predmetu C-226/14 sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 7. stavak 3. Šeste direktive tumačiti na način da se PDV na robu koja je ponovno izvezena kao roba koja nije roba Zajednice mora platiti u slučaju kada je carinski dug nastao isključivo na temelju članka 204. Carinskog zakonika.

58 Najprije valja podsjetiti da, u skladu s člankom 2. Šeste direktive, PDV-u podliježu uvoz robe kao i isporuka robe i usluga koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje.

59 Najprije valja provjeriti je li roba poput one u glavnom postupku uvezena u smislu članka 2. točke 2. Šeste direktive.

60 U skladu s člankom 7. stavkom 1. točkom (a) Šeste direktive, „uvoz robe" znači ulazak u Uniju robe koja ne ispunjava uvjete iz članaka 23. i 24. UEZ-a.

61 Članak 7. stavak 3. Šeste direktive određuje da je, kada se od ulaska u Uniju takva roba stavlja u jedan od postupaka iz članka 16. stavka 1.B točaka (a) do (d) te direktive, mjesto uvoza takve robe država članica na čijem teritoriju roba prestaje biti obuhvaćena tim postupcima.

62 U ovom slučaju roba o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja dolazi iz treće zemlje, stavljena je u postupak carinskog skladištenja države članice prije nego što je ponovno izvezena iz carinskog područja.

63 Slijedom toga, ta je roba od svojeg ulaska u Uniju do dana ponovnog izvoza stavljena u jedan od postupaka iz članka 16. stavka 1.B točke (c) Šeste direktive.

64 Valja podsjetiti da je Sud u točki 35. presude od 6. rujna 2012., Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533) naveo da, u slučaju robe koja nije roba Zajednice, neispunjavanje obveze upisa njezina iznošenja iz carinskog skladišta u evidenciju robe koja je u tu svrhu predviđena, i to najkasnije u trenutku njezina izlaza iz carinskog skladišta, dovodi do nastanka carinskog duga za tu robu na temelju članka 204. stavka 1. točke (a) Carinskog zakonika, čak i ako je ista roba ponovno izvezena.

65 Međutim, u glavnom predmetu nije sporno da je neispunjavanje navedene obveze bilo utvrđeno nakon ponovnog izvoza predmetne robe. Slijedom toga, ta je roba bila obuhvaćena postupkom carinskog skladištenja sve do svojeg ponovnog izvoza te nije sporno da nije postojao nikakav rizik da će ona ući u gospodarske tokove Unije. Naime, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 97. svojeg mišljenja, dug po osnovi PDV-a mogao bi se 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 događaj koji dovodi do plaćanja PDV-a.

66 Stoga, budući da je roba o kojoj je riječ u glavnom postupku bila obuhvaćena tim postupkom na datum svojeg ponovnog izvoza, čak i ako se ona stvarno nalazila na području Unije, ne može se smatrati da je bila predmet „uvoza” u smislu članka 2. točke 2. Šeste direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2012., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, t. 46.).

67 Slijedom toga, s obzirom na to da u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku nije bilo uvoza, predmetna roba nije podlijegala PDV-u na temelju članka 2. točke 2. Šeste direktive (presuda od 8. studenoga 2012., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, t. 48.).

68 Kako je to pravilno istaknula Europska komisija, presuda od 15. svibnja 2014., X (C-480/12, EU:C:2014:329) ne može dovesti u pitanje taj odgovor. U predmetu u kojem je donesena ta presuda primijenjen je članak 866. Provedbene uredbe, koji predviđa da se, ako je uvozni carinski dug nastao osobito sukladno člancima 203. ili 204. Carinskog zakonika i ako su uvozne carine plaćene, predmetna roba smatra robom Zajednice i za nju nije potrebno podnositi deklaraciju za puštanje u slobodan promet.

69 Međutim, kako je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 84. svojeg mišljenja, područje primjene navedenog članka 866. ograničeno je na robu koja se nalazi na carinskom području Unije, osim one koja je ponovno izvezena. Međutim, iz točke 65. ove presude proizlazi da je roba o kojoj je riječ u glavnom postupku već napustila carinsko područje Unije i da stoga nije mogla biti uključena u njezine gospodarske tokove.

70 Slijedom toga, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 86. i 87. svojeg mišljenja, članak 866. Provedbene uredbe ne bi se mogao primijeniti na glavni predmet jer je carinski dug koji se odnosi na robu o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja je neprekidno ostala u suspenzivnom postupku, nastao tek nakon njezina ponovnog izvoza. Naime, ta roba prestala je biti obuhvaćena postupkom carinskog skladištenja isključivo zato što je ponovno izvezena, pri čemu nije došlo ni do kakvog uvoza.

71 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje u predmetu C-226/14 valja odgovoriti da članak 7. stavak 3. Šeste direktive treba tumačiti na način da se na robu koja je ponovno izvezena kao roba koja nije roba Zajednice ne mora platiti PDV ako je ona na datum svojeg ponovnog izvoza bila obuhvaćena postupcima predviđenima tom odredbom, ali je zbog ponovnog izvoza prestala biti obuhvaćena tim postupcima, i to čak i ako je carinski dug nastao isključivo na temelju članka 204. Carinskog zakonika.

Drugo i treće pitanje u predmetu C-226/14

72 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje u predmetu C-226/14, u tom predmetu nije potrebno odgovarati na drugo i treće pitanje.

Pitanje u predmetu C-228/14

73 Pitanjem u predmetu C-228/14 sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 236. stavak 1. Carinskog zakonika, u vezi s odredbama Direktive o PDV-u, tumačiti na način da se smatra da se PDV pri uvozu za robu koja je pod carinskim nadzorom ponovno izvezena kao roba koja nije roba Zajednice, ali u odnosu na koju je carinski dug nastao zbog neispunjavanja obveze iz članka 204. Carinskog zakonika, po zakonu ne mora platiti ako je osoba koja se smatra odgovornom za plaćanje ona koja je bila dužna ispuniti povrijeđenu obvezu a da pritom nije bila ovlaštena raspolagati tom robom.

74 Najprije valja podsjetiti da se u predmetu C-228/14 primjenjuje Direktiva o PDV-u. Međutim, s obzirom na to da odredbe te direktive koje se primjenjuju na taj predmet odgovaraju člancima Šeste direktive koji se primjenjuju na predmet C-226/14, valja *mutatis mutandis* uputiti na analizu koju je Sud obavio u točkama 58. do 61. ove presude kako bi se prethodno provjerilo mora li se PDV doista platiti.

75 U tom pogledu roba o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja dolazi iz treće zemlje, stavljena je u postupak vanjskog provoza prije nego što je ponovno izvezena iz carinskog područja.

76 Slijedom toga, ta je roba od svojeg ulaska u Uniju stavljena u jedan od postupaka iz članka 61. prvog stavka Direktive o PDV-u.

77 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je neispunjavanje obveze okončavanja postupka vanjskog provoza podnošenjem robe o kojoj je riječ u glavnom postupku nadležnoj carinarnici prije njezina prijenosa u treću zemlju dovelo do nastanka carinskog duga na temelju članka 204. stavka 1. točke (a) Carinskog zakonika, što stranke glavnog postupka ne osporavaju. Međutim, valja utvrditi da je stoga navedena roba, koja je ponovno izvezena a da nije ušla u gospodarske tokove Unije, ostala u postupku vanjskog provoza do datuma svojeg ponovnog izvoza.

78 Dakle, budući da je roba o kojoj je riječ u glavnom postupku bila obuhvaćena tim postupkom na datum svojeg ponovnog izvoza, čak i ako se ona stvarno nalazila na području Unije, ne može se smatrati da je bila predmet „uvoza” u smislu članka 2. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2012., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, t. 46.).

79 Slijedom toga, s obzirom na to da u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku nije bilo uvoza, predmetna roba nije podlijegala PDV-u na temelju članka 2. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u (presuda od 8. studenoga 2012., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, t. 48.).

80 Iz toga slijedi da, s obzirom na to da nije nastao događaj koji dovodi do plaćanja PDV-a, to jest uvoz, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u, više se ne postavlja pitanje identiteta osobe odgovorne za njegovo plaćanje.

81 Usto, Sud je već presudio da članak 4. točku 10. Carinskog zakonika treba tumačiti na način da uvozne carine ne uključuju PDV koji treba naplatiti za uvoz robe (presuda od 29. srpnja 2010., Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, t. 47.).

82 Slijedom toga, članak 236. stavak 1. Carinskog zakonika, koji predviđa vraćanje uvozne carine do iznosa za koji se dokaže da u trenutku plaćanja nije bio zakonski utemeljen, ne može uključivati vraćanje PDV-a.

83 S obzirom na prethodna razmatranja, na pitanje postavljeno u predmetu C-228/14 valja odgovoriti da članak 236. stavak 1. Carinskog zakonika, u vezi s odredbama Direktive o PDV-u, treba tumačiti na način da u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku ne postoji osoba odgovorna za plaćanje PDV-a, s obzirom na to da se na robu koja je ponovno izvezena kao roba koja nije roba Zajednice PDV ne mora platiti ako je ona bila obuhvaćena carinskim postupcima predviđenima člankom 61. Direktive o PDV-u, i to čak i ako je carinski dug nastao isključivo na temelju članka 204. Carinskog zakonika. Članak 236. tog zakonika treba tumačiti na način da se on ne može primijeniti u situacijama koje se odnose na vraćanje PDV-a.

Troškovi

84 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 (prvo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 7. stavak 3. Šeste direktive 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 porezna osnovica, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/66/EZ od 26. travnja 2004., treba tumačiti na način da se na robu koja je ponovno izvezena kao roba koja nije roba Zajednice ne mora platiti porez na dodanu vrijednost ako je ona na datum svojeg ponovnog izvoza bila obuhvaćena postupcima predviđenima tom odredbom, ali je zbog ponovnog izvoza prestala biti obuhvaćena tim postupcima, i to čak i ako je carinski dug nastao isključivo na temelju članka 204. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice, kako je izmijenjena Uredbom (EZ) br. 648/2005 Europskog parlamenta i Vijeća od 13. travnja 2005.**

2. **Članak 236. stavak 1. Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 648/2005, u vezi s odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, treba tumačiti na način da u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku ne postoji osoba odgovorna za plaćanje poreza na dodanu vrijednost, s obzirom na to da se na robu koja je ponovno izvezena kao roba koja nije roba Zajednice porez na dodanu vrijednost ne mora platiti ako je ona bila obuhvaćena carinskim postupcima predviđenima člankom 61. te direktive, i to čak i ako je carinski dug nastao isključivo na temelju članka 204. Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 648/2005. Članak 236. te uredbe treba tumačiti na način da se on ne može primijeniti u situacijama koje se odnose na vraćanje poreza na dodanu vrijednost.**

Potpisi