

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

15. svibnja 2014. (*)

„Carinski zakonik Zajednice – Područje primjene članka 203. i članka 204. stavka 1. točke a) Uredbe (EEZ) br. 2913/92 – Postupak vanjskog provoza – Nastanak carinskog duga zbog neispunjenja obveze – Zakašnjelo podnošenje robe odredišnom uredu – Šesta direktiva o PDV-u – Članak 10. stavak 3. – Veza između nastanka carinskog duga i obveze plaćanja PDV-a – Pojam oporezive transakcije“

U predmetu C-480/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska), odlukom od 12. listopada 2012., koju je Sud zaprimio 25. listopada 2012., u postupku

Minister van Financiën

protiv

X BV,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Tizzano, predsjednik vijeća, A. Borg Barthet (izvjestitelj), E. Levits, M. Berger i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Jääskinen,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 6. studenoga 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za X BV, A. Bal,
- za nizozemsku vladu, C. S. Schillemans, C. Wissels i B. Koopman, u svojstvu agenata,
- za češku vladu, M. Smolek i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za grčku vladu, M. Tassopoulou i I. Pouli, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, B.-R. Killmann i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 13. veljače 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 203. i 204. Uredbe Vijeća

(EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL L 302, str. 1.), kako je izmijenjena Uredbom Europskog parlamenta i Vijeća (EZ) br. 648/2005 od 13. travnja 2005. (SL L 117, str. 13., u daljnjem tekstu: Carinski zakonik), zajedno s člankom 356. i člankom 859. točkom 2. (c) Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredbi za provedbu Uredbe br. 2913/92 (SL L 253, str. 1.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 444/2002 od 11. ožujka 2002. (SL L 68, str. 11., u daljnjem tekstu: Provedbena uredba), kao i članka 7. 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 L 168, str. 35., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2. Zahtjev je upućen u okviru spora između Minister van Financiën i X BV (u daljnjem tekstu: X) povodom zahtjeva tog društva za povrat carina i poreza na promet koje je bilo dužno platiti zbog prekoračenja roka podnošenja predmetne robe.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Članak 4. Carinskog zakonika propisuje:

„U smislu ovog Zakonika vrijede sljedeće definicije:

[...]

13) carinski nadzor: mjere koje carinska tijela poduzimaju kako bi osigurala provedbu carinskih propisa te, prema potrebi, i ostalih propisa koji se primjenjuju na robu koja podliježe carinskom nadzoru;

14) carinske provjere: posebne radnje koje carinska tijela poduzimaju radi osiguranja pravilne primjene carinskih propisa i drugih propisa koji se odnose na unos, iznos, provoz, prijenos i krajnju uporabu robe koja se kreće između carinskog područja Zajednice i trećih zemalja te na prisutnost robe koja nema status robe Zajednice; takve radnje uključuju pregled robe, provjere podataka u deklaraciji te provjere postojanja i vjerodostojnosti isprava podnesenih u elektroničkom ili pisanom obliku, pregled poslovnih knjiga i drugih isprava o poslovanju, pregled prijevoznih sredstava, pregled prtljage i ostalih stvari koje putnici nose sa sobom ili na sebi te obavljanje službenih pretraga i drugih potrebnih radnji;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

4. Na temelju članka 37. tog zakonika:

„1. Roba koja je unesena u carinsko područje Zajednice podliježe carinskom nadzoru od trenutka svojeg unosa. Takva roba može biti predmetom carinskih provjera u skladu s važećim odredbama.

2. Roba ostaje pod carinskim nadzorom sve dok je to potrebno radi utvrđivanja carinskog statusa robe, a u slučaju robe koja nema status robe Zajednice i ne dovodeći u pitanje članak 82. stavak 1., dok se njezin carinski status ne promijeni, odnosno dok se roba ne smjesti u slobodnu zonu ili slobodno skladište, ponovno izveze ili uništi u skladu s člankom 182.“ [neslužbeni prijevod]

5. Članak 50. tog zakonika propisuje:

„Roba podnesena carini ima status robe u privremenom smještaju sve dok joj se ne odredi carinski

dopušteno postupanje ili uporaba. Takva se roba u daljnjem tekstu naziva ,robom u privremenom smještaju'.“ [neslužbeni prijevod]

6 ?lanak 55. tog zakonika propisuje:

„Kada roba koja nema status robe Zajednice i koja se prevozi u provoznom postupku stigne do svog odredišta u carinskom području Zajednice i bude podnesena carini sukladno propisima o provoznom postupku, primjenjuju se odredbe ?lanaka 42. do 53.“ [neslužbeni prijevod]

7 ?lanak 91. Carinskog zakonika propisuje:

„1. Postupak vanjskog provoza omogućuje kretanje robe od jedne točke do druge unutar carinskog područja Zajednice, i to:

a) robe koja nema status robe Zajednice, a da ona ne podliježe plaćanju uvoznih carina i drugih davanja ili mjerama trgovinske politike;

[...]

2. Kretanje iz stavka 1. odvija se:

a) u okviru postupka vanjskog provoza Zajednice;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

8 ?lanak 92. tog zakonika propisuje:

„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]

9 Na temelju ?lanka 96. tog zakonika:

„1. Glavni obveznik je korisnik postupka u okviru postupka vanjskog provoza u Zajednici. On je odgovoran za:

a) predaju robe odredišnom carinskom uredu u nepromijenjenu stanju i u propisanom roku, pri čemu je dužan poštovati mjere koje su carinska tijela usvojila radi osiguranja istovjetnosti robe;

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

[...]“ [neslužbeni prijevod]

10 ?lanak 203. tog zakonika propisuje:

„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,
- osobe koje su sudjelovale u takvom izuzimanju premda su prema okolnostima služaja znale ili su morale znati da se roba izuzima ispod carinskog nadzora,
- osobe koje su takvu robu stekle ili primile u posjed i koje su u trenutku stjecanja ili primitka znale ili su prema okolnostima služaja morale znati da je roba izuzeta ispod carinskog nadzora,

i

- ako je primjenjivo, osoba koja se mora pridržavati obveza koje proizlaze iz privremenog smještaja robe ili iz uporabe carinskog postupka u koji je roba bila stavljena.“ [neslužbeni prijevod]

11 Članak 204. Carinskog zakonika propisuje:

„1. Uvozni carinski dug nastaje:

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

ili

b) neispunjavanjem uvjeta za stavljanje robe u taj postupak ili za odobravanje smanjene ili nulte stope uvozne carine zbog krajnje uporabe robe,

u služajevima različitima od onih navedenih u članku 203., osim ako se utvrdi da ti propusti nemaju značajan utjecaj na pravilnu provedbu privremenog smještaja ili određenog carinskog postupka.

2. Carinski dug nastaje u trenutku kada prestane ispunjavanje obveza zbog čijeg neispunjenja nastaje carinski dug ili u trenutku kada je roba stavljena u određeni carinski postupak ako se naknadno utvrdi da nije bio ispunjen jedan od propisanih uvjeta za stavljanje robe u taj postupak ili odobravanje smanjene ili nulte stope uvozne carine zbog krajnje uporabe robe.

3. Dužnik je osoba koja bi s obzirom na okolnosti služaja morala ispuniti obveze koje za robu koja podliježe plaćanju uvoznih carina proizlaze iz njenog privremenog smještaja ili iz uporabe carinskog postupka u koji je roba bila stavljena, ili ispuniti uvjete koji uređuju stavljanje robe u taj postupak.“ [neslužbeni prijevod]

12 Članak 356. Provedbene uredbe propisuje:

„1. Otpremni carinski ured utvrđuje rok u kojemu se roba mora podnijeti odredišnom carinskom uredu, 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 propisao otpremni carinski ured obvezujući je za carinska tijela država članica na čiji se teritorij ulazi tijekom provoza kroz Zajednicu i ta ga tijela ne mogu mijenjati.

3. Ako se roba podnosi odredišnom carinskom uredu nakon isteka roka koji je propisao otpremni carinski ured i kada je do nepoštovanja roka došlo zbog okolnosti za koje je odredišnom

carinskom uredu predo?eno zadovoljavaju?e objašnjenje te ih se ne može pripisati prijevozniku ili glavnom obvezniku, smatra se da je potonji poštovao propisani rok.“ [neslužbeni prijevod]

13 Na temelju ?lanka 859. te uredbe:

„Smatra se da sljede?i propusti nemaju zna?ajan utjecaj na propisano izvo?enje privremenog smještaja ili predmetnog carinskog postupka u smislu ?lanka 204. stavka 1. [Carinskog] zakonika, ako:

- ne predstavljaju pokušaj nezakonitog izuzimanja robe ispod carinskog nadzora,
- ne uklju?uju o?iti nemar predmetne osobe,
- naknadno su ispunjene sve formalnosti potrebne za odre?ivanje statusa robe:

1) prekora?enje roka prije ?ijeg isteka se robi moralo odrediti neko od carinski dopuštenih postupanja ili uporaba predvi?enih u okviru privremenog smještaja ili odnosnog carinskog postupka, ukoliko bi taj rok bio produžen da je zahtjev za produženje roka bio podnesen pravovremeno;

2) u slu?aju robe koja se nalazi u proвозnom postupku, neispunjavanje jedne od obveza obuhva?enih primjenom toga postupka kada su ispunjeni sljede?i uvjeti:

- a) roba stavljena u taj postupak bila je podnesena odredišnom uredu uistinu netaknuta;
- b) odredišni ured uspio je osigurati da je ta roba dobila carinski dopušteno postupanje ili uporabu ili da je ta roba stavljena u privremeno skladište na kraju provoza, i
- c) kada se nije poštovao vremenski rok utvr?en ?lankom 356. i kada se ne primjenjuje stavak 3. toga ?lanka, a roba je unato? tome dostavljena odredišnom uredu unutar razumnog vremenskog roka;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

14 ?lanak 860. spomenute uredbe propisuje:

„Carinska tijela smatraju da je carinski dug nastao na temelju ?lanka 204. stavka 1. [Carinskog] zakonika osim ako osoba koja bi mogla biti carinski dužnik ne dokaže da su ispunjeni uvjeti iz ?lanka 859.“ [neslužbeni prijevod]

15 Na temelju ?lanka 865. te uredbe:

„Podnošenje carinske deklaracije za predmetnu robu ili neka druga radnja s istim pravnim u?inkom te podnošenje isprave za potvrdu nadležnim tijelima smatra se izuzimanjem robe ispod carinskog nadzora u smislu ?lanka 203. stavka 1. [Carinskog] zakonika, ako te radnje imaju za posljedicu to da se robi nepravilno prizna carinski status robe Zajednice.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

16 ?lanak 866. Provedbene uredbe propisuje:

„Ne dovode?i u pitanje odredbe kojima se utvr?uju odre?ene zabrane ili ograni?enja koja se mogu primjenjivati na predmetnu robu, ako je prilikom uvoza nastao carinski dug sukladno ?lancima 202., 203., 204. ili 205. Zakonika i ako su uvozne carine pla?ene, konkretna roba smatra se robom Zajednice i za nju nije potrebno podnositi carinsku deklaraciju za puštanje robe u slobodni

promet.“ [neslužbeni prijevod]

17 ?lanak 2. Šeste direktive propisuje:

„Podliježu porezu na dodanu vrijednost [(u daljnjem tekstu: PDV)]:

[...]

2. uvoz robe.“ [neslužbeni prijevod]

18 ?lanak 7. Šeste direktive propisuje:

„1. „Uvoz robe“ zna?i:

a) ulazak u Zajednicu robe koja ne ispunjava uvjete iz ?lanaka [23. i 24. UEZ?a] ili, ukoliko se radi o robi iz [Ugovora o EZU?-u], koja nije u slobodnom prometu;

b) ulazak u Zajednicu robe koja dolazi iz tre?eg teritorija, osim robe iz to?ke a).

2. Mjesto uvoza robe je država ?lanica na ?ijem teritoriju se nalazi roba prilikom ulaska u Zajednicu.

3. Odstupaju?i od stavka 2., kada se od svog ulaska u Zajednicu roba iz stavka 1. to?ke a) stavlja u jedan od postupaka iz ?lanka 16. stavka 1.B to?aka a), b), c) i d), u postupak privremenog uvoza uz potpuno izuze?e od uvoznih carina ili u postupak vanjskog provoza, mjesto uvoza takve robe je država ?lanica na ?ijem teritoriju roba prestaje biti obuhva?ena tim postupcima.

Isto tako, kada se od ulaska u Zajednicu roba iz stavka 1. to?ke b) stavlja u jedan od postupaka iz ?lanka 33.a stavka 1. to?ke b) ili c), mjesto uvoza robe je država ?lanica na ?ijem teritoriju roba prestaje biti obuhva?ena tim postupcima.“ [neslužbeni prijevod]

19 ?lanak 10. stavak 3. Šeste direktive propisuje:

„Oporezivi doga?aj nastaje i obveza obra?una PDV?a nastupa prilikom uvoza robe. Kada se roba od svog ulaska u Zajednicu stavlja u jedan od postupaka iz ?lanka 7. stavka 3., oporezivi doga?aj nastaje i obveza obra?una PDV?a nastupa tek kad roba prestane biti obuhva?ena tim postupcima.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

20 ?lanak 16. stavak 1. Šeste direktive propisuje:

„1. Ne dovode?i u pitanje ostale porezne odredbe Zajednice, države ?lanice mogu, nakon savjetovanja predvi?enog ?lankom 29., poduzeti posebne mjere kojima se izuzimaju [iz PDV?a] sve ili neke od transakcija iz ovog odjeljka, pod uvjetom da te mjere nemaju za cilj krajnju upotrebu ili potrošnju i da iznos [PDV?a] koji se pla?a prilikom potrošnje odgovara iznosu poreza koji se trebao platiti da je svaka [od] tih transakcija bila oporezovana prilikom uvoza ili na teritoriju:

A. uvoz robe koja je namijenjena stavljanju u postupak skladištenja osim u postupak carinskog skladištenja;

B. isporuke robe koja je namijenjena:

a) podnošenju na carinjenje i, ve? prema slu?aju, koja se stavlja u privremeno skladištenje;

- b) stavljanju u slobodnu zonu ili u slobodno skladište;
- c) stavljanju u postupke carinskog skladištenja ili postupak unutarnje proizvodnje;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

Nizozemsko pravo

21 ?lanak 1. Zakona o zamjeni postoje?eg poreza na promet porezom na promet u skladu sa sustavom poreza na dodanu vrijednost (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde) od 28. lipnja 1968. propisuje:

„Porez imena ‚porez na promet‘ pla?a se na:

[...]

- d) uvoz robe.“

22 ?lanak 18. tog zakona propisuje:

„1. ‚Uvoz robe‘ zna?i:

- a) ulazak u Nizozemsku robe koja ne ispunjava uvjete iz ?lanaka 23. i 24. [UEZ?a];
- b) ulazak u Nizozemsku robe koja dolazi iz tre?eg teritorija, osim robe iz to?ke a);
- c) završetak carinskog postupka u Nizozemskoj ili prestanak obuhva?enosti robe carinskim postupkom u Nizozemskoj;

[...]

2. Za potrebe primjene ovog ?lanka ‚carinski postupak‘ zna?i:

- a) privremeni smještaj u smislu ?lanka 50. Carinskog zakonika [...];

[...]

- c) carinske postupke u smislu ?lanka 4. stavka 16. to?aka b), c), d), e) i, u slu?aju potpunog izuze?a od uvoznih carina, to?ke f) Carinskog zakonika [...].

3. Ne predstavlja uvoz ulazak u Nizozemsku robe u smislu stavka 1. to?aka a) i b) na koju se primjenjuje carinski postupak ili koja je, nakon svojeg ulaska u Nizozemsku, stavljena u carinski postupak. Tako?er se ne smatra uvozom završetak carinskog postupka u Nizozemskoj, ako nakon njega uslijedi primjena drugog carinskog postupka.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

23 Dana 26. listopada 2005. X je elektroni?kim putem podnio deklaraciju o stavljanju dizelskog motora u carinski postupak vanjskog provoza Zajednice. Krajnji datum kada je taj motor trebao biti podnesen odredišnom uredu odre?en je za 28. listopada 2005.

24 Predmetni motor podnesen je tom uredu tek 14. studenoga 2005. odnosno 17 dana nakon isteka propisanog roka te je stavljen u carinski postupak unutarnje proizvodnje uz primjenu

sustava povrata. Dotični carinski ured, nakon što je prihvatio tu deklaraciju, utvrdio je da nije propisno završio prethodni carinski postupak odnosno postupak vanjskog provoza Zajednice te je poništio to stavljanje.

25 Nakon što je obavijestio X o toj situaciji, nadležni inspektor (u daljnjem tekstu: inspektor) dao je tom društvu mogućnost da podnese dokaz da je spomenuti carinski postupak završio na propisan način, a što to društvo nije moglo učiniti. Inspektor je stoga zaključio da je predmetni motor u glavnom postupku izuzet ispod carinskog nadzora, u smislu članka 203. stavka 1. Carinskog zakonika. Na tom temelju, inspektor je od X zahtijevao plaćanje carina i poreza na promet.

26 X je podnio tužbu Rechtbank te Haarlem, koji je tužbu proglasio osnovanom i naložio inspektoru povrat iznosa plaćenih carina i poreza na promet. Inspektor je protiv odluke koju je donijelo to tijelo podnio žalbu Gerechtshof te Amsterdam, koji je potvrdio odluku Rechtbank te Haarlem.

27 Minister van Financiën podnio je reviziju Hoge Raad der Nederlanden.

28 Sud koji je uputio zahtjev pita se koje pravne posljedice proizlaze iz prekoračenja roka određenog na temelju članka 356. stavka 1. Provedbene uredbe. Sud koji je uputio zahtjev posebno želi znati mora li se nepoštovanje tog roka bezuvjetno smatrati izuzimanjem ispod carinskog nadzora, u smislu članka 203. stavka 1. Carinskog zakonika, na način da se moraju platiti carine, ili se radi o nepoštovanju jedne od obveza koje proizlaze iz uporabe dotičnog carinskog postupka, u kojem bi slučaju trebalo odustati od naplate tih carina ako se utvrdi propust bez značajnog utjecaja na pravilnu provedbu tog carinskog postupka, kako propisuje članak 204. stavak 1. zadnja rečenica Carinskog zakonika zajedno s člankom 859. Provedbene uredbe. Nadalje sud koji je uputio zahtjev ističe da se, ako se odluči da je carinski dug nastao na temelju članka 204. stavka 1. Carinskog zakonika, postavlja pitanje treba li uz carine platiti i porez na promet.

29 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) a) Treba li članke 203. i 204. Carinskog zakonika zajedno s člankom 859. [posebice njegovom točkom 2. (c)] Provedbene uredbe tumačiti na način da (samo) prekoračenje roka provoza određenog sukladno članku 356. stavku 1. Provedbene uredbe ne uzrokuje carinski dug zbog izuzimanja ispod carinskog nadzora u smislu članka 203. Carinskog zakonika, nego carinski dug na temelju članka 204. Carinskog zakonika?

b) Je li potrebno, kako bi se pozitivno odgovorilo na prvo pitanje točku a), da zainteresirane osobe carinskim tijelima dostave informacije o razlozima prekoračenja roka ili da barem carinskim tijelima objasne gdje se nalazila roba za vrijeme razdoblja koje je proteklo između roka određenog sukladno članku 356. Provedbene uredbe i trenutka kad je roba zaista bila podnesena odredišnom carinskom uredu?

2) Treba li Šestu direktivu, posebice njezin članak 7., tumačiti na način da treba platiti PDV ako carinski dug nastane isključivo na temelju članka 204. Carinskog zakonika?“

O prethodnim pitanjima

O prvom pitanju

30 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita nastaje li carinski dug

podnošenjem robe odredišnom uredu nakon isteka predviđenog roka na temelju članka 203. ili na temelju članka 204. Carinskog zakonika. On također pita je li za nastanak carinskog duga na temelju tog članka 204. potrebno da zainteresirane osobe dostave informacije o razlozima prekoračenja roka provoza određenog u članku 356. stavku 1. Provedbene uredbe ili o mjestu gdje se nalazila roba tijekom predmetnog razdoblja.

31 Kako bi se odgovorilo na tako postavljeno pitanje, najprije je potrebno navesti da članci 203. i 204. Carinskog zakonika imaju različita područja primjene. Naime, dok se prvi članak odnosi na postupanja koja za posljedicu imaju izuzimanje robe ispod carinskog nadzora, drugi se članak odnosi na neispunjavanje obveza i neispunjavanje uvjeta u vezi s različitim carinskim postupcima koji nisu utjecali na carinski nadzor (presuda Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, t. 28.).

32 Iz teksta članka 204. Carinskog zakonika proizlazi da se ta odredba primjenjuje samo u slučajevima koji se razlikuju od onih u članku 203. tog zakonika (presuda Hamann International, EU:C:2004:90, t. 29.).

33 Proizlazi da je, kako bi se odredilo na temelju kojeg od tih dvaju članaka nastaje uvozni carinski dug, najprije potrebno ispitati predstavljaju li predmetne činjenice izuzimanje ispod 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 Hamann International, EU:C:2004:90, t. 30.).

34 Kad je konkretno riječ o pojmu izuzimanja ispod carinskog nadzora iz članka 203. stavka 1. Carinskog zakonika, potrebno je navesti da, sukladno sudskoj praksi Suda, taj pojam valja tumačiti na način da obuhvaća svaki postupak ili propust koji za posljedicu ima sprežavanje, makar privremeno, nadležnog carinskog tijela da pristupi robi koja podliježe carinskom nadzoru i izvrši provjere predviđene člankom 37. stavkom 1. Carinskog zakonika (presude D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, t. 47.; Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, t. 55. i Hamann International, EU:C:2004:90, t. 31.).

35 S obzirom na to tumačenje potrebno je utvrditi, a kako je istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 42. i 43. svog mišljenja, iako je mjesto gdje se nalazi predmetna roba iz glavnog postupka bilo nepoznato dulje od dva tjedna i može predstavljati samo privremenu nemogućnost pristupa toj robi, unatoč tome u skladu sa sudskom praksom, primjena članka 203. Carinskog zakonika opravdana je ako nestanak robe predstavlja rizik integracije u gospodarske tokove Europske unije (vidjeti, u tom smislu, presude Liberexim, EU:C:2002:433, t. 56. i Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, t. 20.)

36 Naime, prisutnost na carinskom području Unije robe koja nema status robe Zajednice predstavlja rizik integracije te neocarinjene robe u gospodarske tokove država članica, a sprežavanju čega pridonosi članak 203. Carinskog zakonika (vidjeti analognu presudu DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, t. 31.).

37 Kako proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, predmetna roba iz glavnog postupka podnesena je odredišnom uredu sa zakašnjenjem od 17 dana. Stoga je nesporno da ta roba nije bila integrirana u gospodarske tokove a da nije ocarinjena. Proizlazi, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, da je na činjenice u glavnom postupku isključena primjena članka 203. Carinskog zakonika.

38 U takvim okolnostima stoga valja provjeriti može li se na činjenice u glavnom postupku primjenjivati članak 204. stavak 1. točka a) Carinskog zakonika.

39 Sukladno toj odredbi, uvozni carinski dug nastaje neispunjavanjem jedne od obveza koje za robu koja podliježe uvoznim carinama proizlaze iz uporabe carinskog postupka u koji je roba bila stavljena, osim ako se utvrdi da ti propusti nemaju značajan utjecaj na pravilnu provedbu tog postupka. Svi slučajevi koji ne predstavljaju tu iznimku obuhvaćeni su područjem primjene članka 204. Carinskog zakonika (vidjeti presudu Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, t. 35.).

40 Potrebno je navesti da članak 859. Provedbene uredbe, zajedno s njezinim člankom 860., uvodi sustav koji detaljno predviđa deset propusta, u smislu članka 204. stavka 1. točke a) Carinskog zakonika, za koje se „smatra da nemaju značajan utjecaj na pravilnu provedbu privremenog smještaja ili određenog carinskog postupka“.

41 Također valja istaknuti da članak 859. točka 2. (c) Provedbene uredbe izričito predviđa da se, u slučaju nepoštovanja roka određenog sukladno članku 356. te uredbe i kada se zakašnjelo podnošenje robe ne može opravdati sukladno stavku 3. potonjeg članka, smatra da prekoračenje roka podnošenja nema značajan utjecaj na pravilnu provedbu privremenog smještaja ili određenog carinskog postupka, pod uvjetom da je roba ipak bila podnesena odredišnom uredu u razumnom roku. U tom smislu, sud koji je uputio zahtjev treba ocijeniti opravdanja iznesena u okviru primjene članka 356. stavka 3. i članka 859. točke 2. (c) Provedbene uredbe.

42 Nadalje, a kako to nezavisni odvjetnik iznosi u točki 46. svog mišljenja, s obzirom na to da je prekoračenje roka podnošenja izričito predviđeno u članku 859. Provedbene uredbe, koji se primjenjuje samo u slučajevima iz članka 204. Carinskog zakonika, ta se odredba ne može primjenjivati ako je prekoračenje tog roka povezano s pojmom „izuzimanja“ iz članka 203. tog zakonika.

43 U odnosu na pitanje moraju li zainteresirane osobe, kako bi carinski dug mogao nastati na temelju tog članka 204., dostaviti informacije o razlozima prekoračenja roka provoza određenog u članku 356. stavku 1. Provedbene uredbe ili o mjestu gdje se nalazila roba tijekom predmetnog razdoblja, potrebno je ustvrditi da članak 356. stavak 3. Provedbene uredbe predviđa da, ako se roba podnosi odredišnom carinskom uredu nakon isteka roka koji je propisao otpremni carinski ured i kada je do nepoštovanja roka došlo zbog okolnosti za koje je odredišnom carinskom uredu predočeno zadovoljavajuće objašnjenje te ih se ne može pripisati prijevozniku ili glavnom obvezniku, smatra se da je potonji poštovao propisani rok.

44 Stoga informacije koje moraju dostaviti zainteresirane osobe o razlozima prekoračenja tog roka ili o mjestu gdje se nalazila predmetna roba tijekom predmetnog razdoblja služe kako bi se izbjegao nastanak carinskog duga na temelju članka 204. Carinskog zakonika i nipošto ne služe provođenju tog članka.

45 S obzirom na prethodno navedena razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članke 203. i 204. Carinskog zakonika zajedno s člankom 859. točkom 2. (c) Provedbene uredbe treba tumačiti na način da samo prekoračenje roka podnošenja određenog sukladno članku 356. stavku 1. Provedbene uredbe ne uzrokuje carinski dug zbog izuzimanja predmetne robe ispod carinskog nadzora u smislu članka 203. Carinskog zakonika, nego carinski dug na temelju članka 204. tog zakonika, i da za nastanak carinskog duga na temelju tog članka 204. nije potrebno da zainteresirane osobe dostave carinskim tijelima informacije o razlozima prekoračenja roka određenog sukladno članku 356. Provedbene uredbe ili o mjestu gdje se nalazila predmetna roba za vrijeme razdoblja koje je proteklo između isteka tog roka i stvarnog podnošenja robe odredišnom carinskom uredu.

O drugom pitanju

46 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 7. Šeste direktive tuma?iti na na?in da treba platiti PDV ako carinski dug nastane isklju?ivo na temelju ?lanka 204. Carinskog zakonika.

47 Najprije je potrebno navesti da na temelju ?lanka 2. Šeste direktive PDV?u podliježu uvoz robe kao i isporuke robe i usluga koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na podru?ju države u zamjenu za pla?anje.

48 Najprije valja provjeriti je li roba poput predmetne u glavnom postupku uvezena u smislu ?lanka 2. to?ke 2. Šeste direktive (presuda Profitube, C?165/11, EU:C:2012:692, t. 41.).

49 Na temelju ?lanka 7. stavka 1. to?ke a) Šeste direktive, „uvozom robe“ smatra se ulazak u Zajednicu robe koja ne ispunjava uvjete iz ?lanaka 23. i 24 UEZ?a.

50 Osim toga, ?lanak 7. stavak 3. Šeste direktive to?no odre?uje da, kada se od svog ulaska u Zajednicu takva roba stavlja u jedan od postupaka iz ?lanka 16. stavka 1.B to?aka a), b), c) i d) te direktive ili u postupak vanjskog provoza, mjesto uvoza te robe je država ?lanica na ?ijem teritoriju roba prestaje biti obuhva?ena tim postupcima.

51 Nadalje, iz ?lanka 866. Provedbene uredbe proizlazi da, ako je uvozni carinski dug nastao na temelju odredbi, me?u ostalim, ?lanaka 203. i 204. Carinskog zakonika i ako su uvozne carine pla?ene, konkretna roba smatra se robom Zajednice i za nju nije potrebno podnositi carinsku deklaraciju za puštanje robe u slobodni promet.

52 U predmetnom slu?aju stoga sud koji je uputio zahtjev treba provjeriti, uzimaju?i u obzir razmatranja iz to?ke 45. ove presude, je li predmetna roba u glavnom postupku prestala biti obuhva?ena postupkom vanjskog provoza Zajednice, uzrokuju?i u predmetnom slu?aju nastanak carinskog duga na temelju ?lanka 203. ili 204. Carinskog zakonika.

53 U slu?aju da taj sud zaklju?i da u odnosu na tu robu nije nastao nikakav carinski dug na temelju gore navedenih odredbi, valja smatrati da je ta roba od svog ulaska u Uniju stavljena u postupke iz ?lanka 7. stavka 3. i ?lanka 16. stavka 1.B to?ke a) Šeste direktive. Stoga u tom slu?aju ne treba platiti PDV.

54 Me?utim, u slu?aju da je predmetna roba ve? prestala biti obuhva?ena tim postupcima na datum svog ponovnog izvoza zbog nastanka carinskog duga, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, valja je smatrati „uvezenom“ u smislu ?lanka 2. to?ke 2. Šeste direktive.

55 S obzirom na prethodno navedena razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti da ?lanak 7. stavak 3. prvi podstavak Šeste direktive treba tuma?iti na na?in da PDV treba platiti ako je predmetna roba prestala biti obuhva?ena carinskim postupcima predvi?enima u tom ?lanku, ?ak i ako je carinski dug nastao isklju?ivo na temelju ?lanka 204. Carinskog zakonika.

Troškovi

56 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vije?e) odlu?uje:

1. ?lanke 203. i 204. Uredbe Vije?a (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice, kako je izmijenjena Uredbom Europskog parlamenta i Vije?a (EZ) br. 648/2005 od 13. travnja 2005., zajedno s ?lankom 859. to?kom 2. (c) Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvr?ivanju odredbi za provedbu Uredbe br. 2913/92, kako je

izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 444/2002 od 11. ožujka 2002., treba tumačiti na način da samo prekoračenje roka podnošenja određenog sukladno članku 356. stavku 1. Uredbe br. 2454/93, kako je izmijenjena Uredbom br. 444/2002, ne uzrokuje carinski dug zbog izuzimanja predmetne robe ispod carinskog nadzora u smislu članka 203. Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 648/2005, nego carinski dug na temelju članka 204. te uredbe, i da za nastanak carinskog duga na temelju tog članka 204., nije potrebno da zainteresirane osobe dostave carinskim tijelima informacije o razlozima prekoračenja roka određenog sukladno članku 356. Uredbe br. 2454/93, kako je izmijenjena Uredbom br. 444/2002, ili o mjestu gdje se nalazila roba za vrijeme razdoblja koje je proteklo između isteka tog roka i stvarnog podnošenja robe odredišnom carinskom uredu.

2. Članak 7. stavak 3. prvi podstavak 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 porez na dodanu vrijednost 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.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski