

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

Niila JääskinenA

od 13. veljače 2014.(1)

Predmet C-480/12

Minister van Financiën

protiv

X BV

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska))

“Carinski zakonik Zajednice – Uredba (EEZ) br. 2913/92 – Područje primjene članka 203. i članka 204. stavka 1. točke (a) – Postupak vanjskog provoza – Nastanak carinskog duga zbog neispunjenja obveze – Zakašnjelo podnošenje robe odredišnoj carinarnici – Provedbena uredba – Uredba (EEZ) br. 2454/93 – Članak 859. – Šesta direktiva o PDV-u – Članak 10. stavak 3. prvi podstavak – Pojam uvoza u Šestoj direktivi o PDV-u – Prestanak obuhvaćenosti predmetnim carinskim postupkom – Veza između nastanka carinskog duga i obveze plaćanja PDV-a – Pojam oporezive transakcije“

I – Uvod

1. Vanjski provoz Zajednice uspostavljen Uredbom (EEZ) br. 2913/92(2) i njezinom Provedbenom uredbom(3) carinski je postupak koji podliježe vrlo strogim uvjetima. Primjenjuje se na kretanje robe koja nema status robe Zajednice između dviju točaka unutar carinskog područja Europske unije, koja je namijenjena ponovnom izvozu prema trećim zemljama. Za navedenu robu, tijekom provoza, nije potrebno plaćati carine, porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), ni trošarine.
2. U ovom predmetu Hoge Raad de Nederlanden (Nizozemska) u svome prvom pitanju pita Sud o pravnim posljedicama u pogledu nastanka carinskog duga, nepravilnostima zbog zakašnjele dostave robe u odredišnu carinarnicu(4) do kojih je došlo tijekom vanjskog provoza, vezano uz Carinski zakonik, i posebice njegov članak 203. (koji se odnosi na izuzimanje ispod carinskog nadzora) te 204. (koji se odnosi na nepoštovanje uvjeta primjene carinskog postupka). Uvodno ističe da članak 859. Provedbene uredbe predviđa određene „opravdane“ okolnosti pod kojima propust iz članka 204. Carinskoga zakonika ne dovodi do nastanka carinskoga duga, što se ne odnosi na izuzimanje robe iz članka 203. navedenoga zakonika.
3. U slučaju primjenjivosti članka 204. Carinskoga zakonika, Sud koji je uputio zahtjev u svom drugom pitanju pita o tumačenju Šeste direktive 77/388/EEZ (5), osobito o povezanosti između carinskog duga i obveze plaćanja PDV-a, te to nije treba li, pod okolnostima kakve su u glavnom predmetu, platiti PDV na uvoz kad je carinski dug nastao temeljem članka 204. Carinskoga

zakonika zbog prekoračenja roka podnošenja.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

1. Postupak vanjskog provoza

4. Što se tiče vanjskog provoza, članci 91., 92. i 96. Carinskog zakonika predviđaju njegovu definiciju, njegov završetak i obveze glavnog obveznika koji je korisnik navedenog postupka.

5. Članak 356. Provedbene uredbe odnosi se na rok u kojemu se roba mora podnijeti odredišnoj carinarnici. Njegov stavak 3. odnosi se na zakašnjelo podnošenje robe i predviđa kako slijedi:

„Ako je roba odredišnoj carinarnici podnesena po isteku roka koji je propisala polazna carinarnica, a nepoštovanje tog roka proizlazi iz okolnosti koje su na zadovoljavajući način objašnjene odredišnoj carinarnici, a za koje nije odgovoran prijevoznik ili glavni obveznik, smatra se da je potonji podnio robu u roku.“

2. Nastanak carinskog duga

6. Carinski dug nastaje, temeljem članka 203. Carinskog zakonika, u trenutku izuzimanja robe ispod carinskog nadzora. S druge strane, carinski dug nastaje primjenom članka 204. stavka 1. točke a) Carinskog zakonika, u slučaju neispunjavanja jedne od obveza koje proizlaze iz uporabe carinskog postupka u koji je roba bila stavljena.

7. Članak 859. Provedbene uredbe dopunjuje navedeni članak 204. određujući propuste bez bitnog utjecaja na pravilnu provedbu određenog carinskog postupka, u smislu članka 204. stavka 1. Carinskog zakonika. U tu se svrhu zahtijeva da propusti ne predstavljaju pokušaj nezakonitog izuzimanja robe ispod carinskog nadzora, da ne uključuju očit nemarnost osobe na koju se to odnosi i da su naknadno ispunjene sve formalnosti potrebne za određivanje položaja robe. Točka 2. članka 859. glasi:

„[...]“

2) u slučaju robe koja se nalazi u proвозnom postupku, neispunjavanje jedne od obveza obuhvaćenih primjenom toga postupka kada su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- a) roba stavljena u taj postupak bila je predložena odredišnoj carinarnici uistinu netaknuta;
- b) odredišna carinarnica uspjela je osigurati da je ta roba dobila carinski dopušteno postupanje ili uporabu ili da je ta roba stavljena u privremeno skladište na kraju provoza;
- c) kada se nije poštovao rok utvrđen člankom 356. i kada se ne primjenjuje stavak 3. tog članka, a roba je unatoč tome u odredišnu carinarnicu dostavljena unutar razumnog roka.

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

3. PDV

9. Na temelju članka 2. točke 2. Šeste direktive uvoz robe među ostalim podliježe PDV-u.

10. Na temelju članka 7. stavka 1. točke (a) Šeste direktive, „uvozom robe“ smatra se „ulazak u Zajednicu robe koja ne ispunjava uvjete iz članka 9. i 10. Ugovora o osnivanju Europske ekonomske zajednice“(6). Na temelju istog članka, stavka 2., mjesto je uvoza robe država članica na čijem se teritoriju nalazi roba prilikom ulaska u Zajednicu.

11. U skladu s člankom 7. stavkom 3. navedene direktive:

„Odstupaju li od stavka 2., kada se od svog ulaska u Zajednicu roba iz stavka 1. točke (a) stavlja u jedan od postupaka iz članka 16. stavka 1. B točka (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 je uvoza robe država članica na čijem teritoriju roba prestaje biti obuhvaćena tim postupcima.“ [neslužbeni prijevod]

12. Članak 10. stavak 3. Šeste direktive predviđa da prilikom uvoza robe nastaje oporezivi događaj i nastupa obveza obračuna PDV-a. Kada se roba od svog ulaska u Zajednicu stavlja u jedan od postupaka iz članka 7. stavka 3. te direktive, oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa tek kad roba prestane biti obuhvaćena tim postupcima.

13. Članak 16. Šeste direktive predviđa uvjete i načine slijedom kojih države članice imaju mogućnost predvidjeti posebna izuzeća u vezi s međunarodnim prometom robe.

B – Nizozemsko pravo

14. Članak 1. točka (d) Zakona o porezu na promet (Wet op de omzetbelasting) od 28. lipnja 1968., u verziji primjenjivoj na glavni postupak(7), predviđa da se porez pod nazivom „porez na promet“ plaća na uvoz robe.

15. Člankom 18. stavkom 1. točkom (c) navedenog zakona propisano je da „uvoz robe“ znači završetak carinskog postupka u Nizozemskoj ili prestanak obuhvaćenosti robe carinskim postupkom u Nizozemskoj. Prema stavku 3. navedenog članka, ulazak robe u Nizozemsku u smislu stavka 1. točka (a) i (b) na koju se primjenjuje carinski postupak ili koja je, nakon ulaska u Nizozemsku, stavljena u carinski postupak, ne predstavlja uvoz. Također se ne smatra uvozom završetak carinskog postupka u Nizozemskoj, ako nakon njega uslijedi primjena drugog carinskog postupka.

III – Glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

16. Dana 26. listopada 2005. X BV (u daljnjem tekstu: X) je elektroničkim putem podnio deklaraciju o stavljanju dizelskog motora (u daljnjem tekstu: motor) u carinski postupak vanjskog provoza Zajednice(8). D BV (u daljnjem tekstu: D) je u deklaraciji naveden kao primatelj motora. Krajnji datum kada je taj motor trebao biti podnesen određenoj carinarnici određen je za 28. listopada 2005.

17. Zastupnik D-a podnio je motor toj carinarnici 14. studenoga 2005.(9), odnosno 17 dana nakon isteka roka. Podnio je u ime D-a deklaraciju o stavljanju motora u drugi carinski postupak, odnosno, u carinski postupak unutarnje proizvodnje. Razlog tog prekoračenja roka za podnošenje robe nije poznat(10).

18. Određena carinarnica utvrdila je da carinski postupak vanjskog provoza Zajednice nije završen na pravilan način. Inspektor, koji ima ovlasti nadležnog carinskog tijela u otpremnoj

carinarnici, zatim je obavijestio X-a da ta carinarnica nije primila povratnicu ni potrebnu povratnu elektroničku informaciju o deklaraciji o stavljanju robe u navedeni postupak. X nije iznio nove okolnosti radi pojašnjavanja.

19. Inspektor je zaključio da motor nije bio podnesen odredišnoj carinarnici, sukladno odredbama zakona, i da je stoga motor izuzet ispod carinskog nadzora, u smislu članka 203. stavka 1. Carinskog zakonika. Na tom temelju, inspektor je zahtijevao da X za motor plati carinu i porez na promet. Odbio je zahtjev za povrat koji je podnio X. Nakon što mu je podnesena pritužba protiv te odluke, inspektor je odluku potvrdio.

20. X je podnio tužbu protiv odluke inspektora pred sudom Rechtbank Haarlem. Rechtbank Haarlem je presudio da obično prekoračenje roka ne može biti razlog za primjenu članka 203. Carinskog zakonika te je na osnovi članka 204. navedenoga zakonika smatrao da su ispunjeni uvjeti predviđeni člankom 859. Provedbene uredbe. Prema tome, taj je sud tužbu proglasio osnovanom i naložio inspektoru povrat iznosa plaćenih carina i poreza na promet. Inspektor je zatim, bezuspješno, podnio žalbu protiv te presude sudu Gerechtshof te Amsterdam. Ministère des Finances je u konačnici podnio reviziju sudu Hoge Raad der Nederlanden, koji je 12. listopada 2012. 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 određeno sukladno članku 356. stavku 1. [Provedbene uredbe] ne prouzrokuje 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 u razdoblju koje je proteklo izmeđ u roka određeno sukladno članku 356. [Provedbene uredbe] i trenutka kad je roba zaista bila podnesena odredišnoj carinarnici?

2) Treba li [Šestu direktivu], posebice članak 7. te direktive, tumačiti na način da se mora platiti PDV ako carinski dug nastane isključivo na temelju članka 204. [Carinskog zakonika]?”

21. Pisana očitovanja podnijeli su X, nizozemska vlada, češka vlada (koja je ograničila svoje očitovanje na prvo pitanje) i grčka vlada te Europska komisija. Nizozemska vlada i Komisija bile su zastupane na raspravi 6. studenoga 2013.

IV – Analiza

A – Odredba kojom se određuje nastanak carinskog duga u slučaju prekoračenja roka predviđenog za postupak vanjskog provoza

1. Uvodno razmatranje

22. Prvim dijelom prvog prethodnog pitanja, sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati nastaje li prekoračenjem roka provoza primjenjivog u okviru carinskog postupka o vanjskom provozu Zajednice carinski dug sukladno članku 203. ili 204. Carinskog zakonika.

23. Nizozemska vlada smatra kako uvozni carinski dug nastaje na temelju članka 203. Carinskog zakonika zbog činjenice izuzimanja ispod carinskog nadzora, kad roba stavljena u carinski postupak vanjskog provoza Zajednice nije dostavljena u roku u odredišnu carinarnicu, osim ako, sukladno članku 356. stavku 3. Provedbene uredbe, glavni obveznik ne podnese dokaz

da za prekoračenje roka nije odgovoran ni on ni prijevoznik. Nizozemska vlada, dakle, smatra da se članak 204. Carinskog zakonika ne uzima u obzir.

24. Suprotno tomu, ostale stranke smatraju da se članak 204. Carinskog zakonika primjenjuje. Komisija pojašnjava kako u slučaju robe koja nema status robe Zajednice, nepoštovanjem obveze podnošenja te robe u odredišnu carinarnicu u predviđenom roku nastaje carinski dug glede te robe, temeljem članka 204. Carinskog zakonika, osim ako taj propust „nema značajan utjecaj na pravilnu provedbu privremenog smještaja ili određenog carinskog postupka“, na temelju uvjeta propisanih u članku 859. točki 2.a Provedbene uredbe. Češka vlada dodaje kako se članak 203. navedene uredbe ipak primjenjuje pod uvjetom utvrđivanja drugih okolnosti koje pokazuju da se s robom postupalo na način da je odredišna carinarnica bila spriječena ispravno provesti nadzor.

25. Mišljenja sam da je potrebno primijeniti članak 204. Carinskog zakonika u ovom slučaju, zbog razloga koje ću dalje iznijeti.

26. Najprije podsjećam da uvozni carinski dug može nastati ili kao posljedica pravilne primjene pravila carinskog postupka ili kao rezultat neke nepravilnosti. Ovaj predmet upućuje na ovu drugu situaciju. Naime, carinsko pravo Unije temelji se na implicitnom načelu prema kojemu unos robe na carinsko područje Unije stvara objektivnu obvezu plaćanja carine, osim u slučaju primjene suspenzivnog postupka. Tako carinski dug može biti rezultat zakonitog i nezakonitog uvoza pod pretpostavkom da roba nije privremeno ili trajno izuzeta od plaćanja carine(11).

27. Ipak, kao što je to Sud naveo u presudi Döhler Neuenkirchen(12) „nastanak carinskog duga nema obilježja sankcije, već ga valja smatrati posljedicom neispunjavanja uvjeta potrebnih za dobivanje prednosti koja proizlazi iz primjene postupka unutarnje proizvodnje u obliku sustava suspenzije. Naime, ovaj postupak podrazumijeva dodjelu uvjetne prednosti koja se može dodijeliti samo ako su za to ispunjeni potrebni uvjeti, zbog čega se ne može primijeniti suspenzija te što stoga opravdava obvezu plaćanja carina.“ Dodao bih da su i postupak vanjskog provoza kao i postupak unutarnje proizvodnje sustavi suspenzije carina koji predstavljaju iznimne mjere usmjerene olakšavanju provoženja određenih gospodarskih djelatnosti(13).

2. Vanjski provoz: tri mogućnosti

28. Potrebno je predvidjeti tri mogućnosti koje bi se mogle pojaviti u okviru vanjskog provoza. Navedeno omogućava bolje prepoznavanje izazova u prvom pitanju suda koji je uputio zahtjev.

29. Prva je mogućnost ta da je postupak vanjskog provoza u potpunosti u skladu s pravom Unije, osobito kad je roba predana odredišnoj carinarnici u zadanom roku. Postupak vanjskog provoza završava i time je okončan postupak. U ovom slučaju ne nastaje nikakav carinski dug.

30. Druga je mogućnost ta da se postupak vanjskog provoza odvija na pravilan način, osim što je u odredišnu carinarnicu roba podnesena izvan roka. Međutim, na temelju članka 356. stavka 3. Provedbene uredbe, ukoliko je utvrđeno da „nepoštovanje tog roka proizlazi iz okolnosti koje su na zadovoljavajući način objašnjene odredišnoj carinarnici, a za koje *nije odgovoran* prijevoznik ili glavni obveznik, smatra se da je potonji podnio robu u roku“(14). U tom slučaju postupak vanjskog provoza uobičajeno završava, navedeni je postupak okončan i ne nastaje nikakav carinski dug.

31. Treća je mogućnost ta da se nije poštovao rok za postupak vanjskog provoza, a da odredišnoj carinarnici za to nije ponuđeno valjano obrazloženje. Drugim riječima, za nepoštovanje roka odgovoran je prijevoznik ili glavni obveznik. U tom slučaju uvjeti predviđeni za primjenu postupka vanjskog provoza nisu uzeti u obzir te nije moguće pozivati se na članak 356. stavak 3. Provedbene uredbe, što znači da postupak vanjskog provoza ne završava uobičajeno te se navedeni postupak ne može okončati.

32. Što se tiče druge mogućnosti, članak 356. stavak 3. Provedbene uredbe utvrđuje određene uvjete. Prvo, jasno je da je za podnošenje objašnjenja, ovisno o slučaju, krajnje odgovoran glavni obveznik(15). Drugo, u svakom slučaju nepoštovanja roka za podnošenje robe odredišnoj carinarnici mora se raditi o okolnostima „za koje nije odgovoran prijevoznik ili glavni obveznik“, odnosno mora se raditi o događajima koji nisu pod kontrolom ni prijevoznika ni glavnog obveznika.

33. Komisija je pripremila Priručnik o provozu navodeći korisne primjere u području dokazivanja(16). Ti se primjeri svi odnose na točno određene i obično kratkotrajne slučajeve. U većini slučajeva radi se o satima odnosno o nekoliko dana. U glavnom postupku na nacionalnom je sudu da provjeri može li se primijeniti članak 356. stavak 3. Provedbene uredbe, ali smatram da se, imajući u vidu prekoračenje roka i ako se utvrdi da nikakvo valjano objašnjenje nije ponuđeno, navedeni članak ne može primijeniti(17).

34. Glede treće mogućnosti, postavlja se pitanje radi li se o „neispunjavanju jedne od obveza koja za robu koja podliježe uvoznim carinama proizlazi iz [...] uporabe carinskog postupka u koji je roba stavljena“ pri čemu je nastao uvozni carinski dug na temelju članka 204. stavka 1. točke (a) Carinskog zakonika, ili treba upotrijebiti članak 203. stavak 1. navedenog zakonika koji se odnosi na: „nezakonito izuzimanje ispod carinskog nadzora robe koja podliježe plaćanju uvoznih carina“.

3. O odnosu između članka 203. i 204. Carinskog zakonika

35. Prvo prethodno pitanje zapravo isti je pitanje razgraničenja područja primjene navedenih članka 203. i 204. Carinskog zakonika u cilju određivanja pravnog temelja carinskog duga u ovom slučaju. Nizozemska vlada drži da je nepoznato mjesto na kojemu se nalazila roba tijekom 17 dana nezakonito izuzimanje te stoga valja primijeniti članak 203. Carinskog zakonika.

36. Na prvi pogled, nije jednostavno razgraničiti područje primjene dvaju članaka. Pri tome je odlučujuća bila sudska praksa Suda(18). Naime, Sud je naglasio da članci 203. i 204. Carinskog zakonika imaju različito područje primjene, pri čemu se prvi članak odnosi na postupanja koja za posljedicu imaju „izuzimanje“ robe ispod carinskog nadzora, dok se drugi članak odnosi na „neispunjavanje obveza i neispunjavanje uvjeta“ u vezi s različitim carinskim postupcima(19).

37. Kako bi se odredilo koji je od ovih dvaju članaka pravna osnova na temelju koje je nastao uvozni carinski dug, potrebno je najprije utvrditi predstavljaju li predmetne činjenice nezakonito izuzimanje robe ispod carinskog nadzora u smislu članka 203. stavka 1. Carinskog zakonika. Samo ako je odgovor na ovo pitanje negativan, odredbe članka 204. Carinskog zakonika mogu se primijeniti(20).

38. Što se tiče pojma nezakonitog izuzimanja robe 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 svako činjenje ili propuštanje koje za posljedicu ima makar privremeno sprežavanje nadležnog carinskog tijela da pristupi robu koja podliježe carinskom nadzoru i izvrši provjere predviđene carinskim propisima(21).

39. U presudama u kojima je Sud tumačio pojam izuzimanja robe ispod carinskog nadzora,

kraća robe deklarirane u suspenzivnom postupku, kao i skladištenje, provoz ili privremeni smještaj, predstavljaju važnu kategoriju(22). U tom slučaju, Sud je, čini se, krenuo od pretpostavke prema kojoj kraćom roba ulazi u gospodarski krug Unije (23). Carinski dug nastaje, dakle, zbog izuzimanja robe ispod carinskog nadzora u skladu s člankom 203. Carinskog zakonika.

40. Izuzimanje je širok pojam koji nije određen zakonodavstvom. Sud je tako potvrdio njegovu primjenjivost i u drugim slučajevima, kao što su neovlašteno uklanjanje robe iz skladišta, netočno navodi na deklaraciji ili, u okviru vanjskog provoza, činjenica da roba nije uopće dostavljena odredišnoj carinarnici(24).

41. Potrebno je napomenuti da, ako se ne varam, Sud nije odlučivao u predmetu u kojemu bi u okviru postupka vanjskog provoza prekoračenje roka za podnošenje odredišnoj carinarnici – ako bi se takvo podnošenje ipak dogodilo – samo za sebe, prouzročilo primjenu članka 203. Carinskog zakonika.

42. Kao što sam upravo podsjetio, pojam izuzimanja upotrebljava se u jako širokom smislu, sukladno sudskoj praksi Suda²⁵. Stoga, u slučaju u kojem je mjesto gdje se nalazila roba stavljena u postupak vanjskog provoza ostalo nepoznato tijekom dulje od dva tjedna, nemogućnost pristupa bila je samo „privremena“.

43. Ipak, mišljenja sam da pretpostavljena integracija uvezene robe u gospodarski tok Unije, prema sudskoj praksi Suda, opravdava primjenu članka 203. Carinskog zakonika, osobito u slučaju nestanka robe zbog kraće ili nepoštovanja materijalnih pravila carinskoga prava koji podrazumijevaju opasnost integracije. Radi se, dakle, o različitim slučajevima od onih izričito predviđenih u članku 204. Carinskog zakonika i članku 859. Provedbene uredbe.

44. Povrh toga, postupak vanjskog provoza ne zahtijeva da je carinskim tijelima ili glavnom obvezniku poznato točno mjesto na kojemu se roba nalazi tijekom prijevoza. To implicitno proizlazi iz teksta članka 356. stavka 3. Provedbene uredbe. Ono što se zahtijeva jest da se roba određenog datuma podnese odredišnoj carinarnici i da pečati ostanu netaknuti. Dodatno, glavni obveznik ili prijevoznik moraju biti u mogućnosti, po potrebi, komunicirati s osobom zaduženom za prijevoz, primjerice s vozačem kamiona. Sudska praksa Suda koja se odnosi na izuzimanje robe ispod carinskog nadzora može se, dakle, tumačiti samo u smislu koji odgovara stvarnoj provedbi vanjskog provoza.

45. U slučaju kad je roba podnesena sa zakašnjenjem odredišnoj carinarnici, čini se prikladnim primijeniti članak 204. stavak 1. točku (a). Carinskog zakonika. Naime, zakašnjelo podnošenje primjer je „neispunjavanja jedne od obveza koja za robu koja podliježe uvoznim carinama proizlazi iz [...] uporabe carinskog postupka u koji je roba stavljena“, koji predstavlja jedan od slučajeva primjene navedenog članka. Taj je stav potkrijepljen činjenicom da je zakašnjelo podnošenje jedan od razloga izričito predviđenih člankom 859. Provedbene uredbe. Sukladno potonjem članku, zakašnjelo podnošenje robe može se opravdati pod uvjetom da se poštuju strogi uvjeti koje on navodi.

46. U tom smislu primjećujem da bi, s obzirom na to da je prekoračenje roka izričito predviđeno u članku 859. Provedbene uredbe, koji se primjenjuje samo u slučajevima predviđenima člankom 204. Carinskog zakonika, ta odredba zakonodavca bila bespredmetna, da se na prekoračenje roka podnošenja odnosi pojam izuzimanja koji predviđa članak 203. Carinskog zakonika. Dakle, u predmetnom postupku nastanak carinskog duga treba analizirati u odnosu na članak 204. Carinskog zakonika.

47. Prema tome, predlažem Sudu da odgovori na prvo pitanje, točku (a), da članke 203. i 204.

Carinskog zakonika, uz članak 859., posebice točku 2. (c) Provedbene uredbe, treba tumačiti u smislu da samo prekoračenje roka provoza, određenog sukladno članku 356. stavku 1. Provedbene uredbe, ne prouzrokuje carinski dug zbog izuzimanja robe ispod carinskog nadzora u smislu članka 203. Carinskog zakonika, nego carinski dug na temelju članka 204. Carinskog zakonika.

B – Obveza dostavljanja informacija u vezi s prekoračenjem roka

48. Drugim dijelom prvog prethodnog pitanja, sud koji je uputio zahtjev želi saznati je li potrebno da zainteresirane osobe dostave informacije o razlozima prekoračenja roka ili o mjestu gdje se nalazila roba tijekom spornog razdoblja kako bi se moglo zaključiti nastaje li prekoračenjem roka carinski dug na temelju članka 204. Carinskog zakonika.

49. Komisija pojašnjava kako se članak 356. stavak 3. Provedbene uredbe treba tumačiti u smislu da osoba koja podnosi robu odredišnoj carinarnici nakon isteka roka koji je odredila otpremna carinarnica mora na njezin prihvatljiv odredišnoj carinarnici opravdati okolnosti koje su dovele do nepoštovanja roka.

50. Očito, onaj tko se poziva na članak 356. stavak 3. Provedbene uredbe mora ispuniti sve uvjete za primjenu tog članka. U suprotnom slučaju, carinska tijela ne bi imala nikakav pravni interes da budu obaviještena o preciznom kretanju robe, ali bi mogla utvrditi nastanak carinskog duga primjenom članka 204. Zakonika i odrediti iznos carine koji je glavni obveznik dužan podmiriti.

51. Stoga predlažem Sudu da na prvo pitanje, točku (b), odgovori da zainteresirane osobe koje se žele pozvati na iznimku predviđenu u članku 356. stavku 3. Provedbene uredbe moraju carinskim tijelima dostaviti sve informacije na temelju kojih je moguće utvrditi da su ispunjeni svi potrebni uvjeti.

C – Veza između carinskog duga nastalog na temelju članka 204. Carinskog zakonika i PDV-a

1. Uvodna razmatranja

52. Drugim prethodnim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev zapravo želi znati mora li se prilikom uvoza platiti PDV ako je carinski dug nastao isključivo na temelju članka 204. Carinskog zakonika. Gospodarski interes sastoji se od toga da je stopa PDV-a nešto osjetno viša od stope carine koja se primjenjuje.

53. U mojem mišljenju u predmetu Eurogate Distribution, ukratko sam se dotaknuo pitanja veze između carina i oporezivanja s naslova PDV-a(25). Naime, potrebno je primijetiti kako je u potpunosti moguće, u okviru članka 204. Carinskog zakonika, da određeni carinski dug nastane čak i ako je predmetna roba napustila Uniju ili nije nikada ni ušla u gospodarski tok Unije(26).

54. U ovom predmetu, nizozemska vlada smatra sljedeće: ako Sud zaključi o nastanku carinskog duga temeljem članka 204. Carinskoga zakonika, nastaje obveza obračuna PDV-a, s obzirom na to da ona smatra da je „uvoz“ predviđen člankom 204. Carinskoga zakonika, glede kojega takav carinski dug nastaje, istovjetan „uvozu robe“ predviđenim člankom 7. stavkom 2. Šeste direktive. Trenutak u kojem roba izlazi iz carinskog postupka podudara se s trenutkom nastanka carinskoga duga(27). U istom smislu, grčka vlada također smatra da su carinski dug i PDV povezani(28).

55. Nasuprot tome, Komisija drži da se u predmetu u glavnom postupku, ako je poništenje deklaracije o unutarnjoj proizvodnji vezanoj uz predmetni motor prouzročilo izlazak robe iz

privremenog smještaja, PDV se mora platiti jer motor više nije u nekom od postupaka predviđenima člankom 16. Šeste direktive. Sve dok je roba u tom postupku te neovisno o nastanku carinskog duga sukladno članku 204. stavku 1. točki (a) Carinskog zakonika, ne može se zahtijevati plaćanje PDV-a. Prema mišljenju Komisije, ako je carinski dug nastao isključivo na temelju članka 204. Carinskoga zakonika, nije moguće automatski zahtijevati plaćanje PDV-a na uvoz.

2. Veza između carinskoga duga i PDV-a

56. Ponajprije, potrebno je analizirati vezu između carinskog duga i PDV-a u svjetlu odredbi Šeste direktive.

57. Na prvi pogled, primjećujem da činjenica da neki carinski dug nastao sukladno članku 204. Carinskog zakonika predstavlja „uvozni“ carinski dug, ne podrazumijeva, suprotno onomu što smatra nizozemska vlada, obvezu plaćanja PDV-a kod uvoza na temelju Šeste direktive. Naime, Carinski zakonik poznaje dva oblika carinskih dugova, uvozne carine i izvozne carine(29). Po mom mišljenju, ovaj isključivo terminološki kut gledanja ne mora imati nikakvog utinka na pravnu ocjenu mogućeg postojanja veze između članka 204. Carinskog zakonika i članaka 7. i 10. Šeste direktive.

58. U svojoj prvoj verziji iz 1977., članak 10. stavak 3. drugi podstavak Direktive br. 77/388 glasio je (moje isticanje): „Kad uvezena roba podliježe carinskim davanjima, prelevmanima ili davanjima koja imaju sličan učinak a koji se primjenjuju u skladu sa zajedničkom politikom, države članice mogu povezati oporezivi dogadj i obvezu plaćanja poreza uz one koji su predviđeni za zajedničke pristojbe“ [neslužbeni prijevod]

59. Suprotno tome, u svojoj verziji iz Direktive br. 91/680/EEZ(30), koja se u ovom slučaju može primijeniti, članak 10. stavak 3. treći podstavak Direktive 77/388 glasi (moje isticanje)(31):

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

60. Zini mi se, dakle, da je mogućnost dana državama članicama u prvoj verziji Šeste direktive zamijenjena obvezujućom odredbom u Direktivi br. 91/680, iako pripremni dokumenti u tom pogledu ne pružaju nikakvo pojašnjenje. To je važna razlika koju treba uzeti u obzir pri analizi s time povezane sudske prakse(32). Naime, sudska praksa koja sadrži objašnjenja u odnosu na prvotnu verziju ne može se prenijeti na slučajeve koje uređuje verzija izmijenjena i dopunjena Direktivom br. 91/680, koja se primjenjuje u ovom slučaju(33).

3. Predmetni slučaj

61. U ovom predmetu potrebno je slijediti analizu koju je Sud predložio u predmetu povodom kojeg je donesena presuda Profitube(34).

62. Najprije, valja podsjetiti da na temelju članka 2. Šeste direktive uvoz robe i isporuka robe i usluga izvršenih uz naknadu unutar države od strane poreznog obveznika podliježu PDV-u.

63. Najprije treba provjeriti, u okolnostima kakve su u glavnom postupku, radi li se o uvozu u smislu članka 2. točke 2. Šeste direktive.

64. U skladu s člankom 7. stavkom 1. (a) Šeste direktive „uvozom robe“ smatra se ulazak u Zajednicu robe koja ne udovoljava uvjetima iz članka 23. UEZ-a i 24. UEZ-a(35). Članak 7.

stavak 3. Šeste direktive pojašnjava da, kad je takva roba od svog ulaska u Zajednicu stavljena u jedan od postupaka iz ?lanka 16. stavka 1. B to?aka (a), (b), (c) i (d) iste direktive, mjesto je uvoza takve robe država ?lanica na ?ijem teritoriju roba prestaje biti obuhva?ena tim postupcima.

65. U ovom slu?aju, predmetna roba koja dolazi iz tre?e zemlje stavljena je u postupak vanjskog provoza države ?lanice, a potom u postupak unutarnje proizvodnje u obliku sustava suspenzije prije krajnjeg ponovnog izvoza.

66. Dakle, roba je bila stavljena, od svog ulaska u podru?je Zajednice, najprije u postupak vanjskog provoza, a potom u postupak unutarnje proizvodnje, sukladno ?lanku 7. stavku 3. prvom podstavku i ?lanku 16. stavku 1. B to?ki (c) Šeste direktive. U mjeri u kojoj je predmetna roba još bila obuhva?ena tim postupcima na datum svog ponovnog izvoza, ?ak i da je bila stvarno unesena u podru?je Unije, ne bi se smatrala predmetom „uvoza“ u smislu ?lanka 2. to?ke 2. Šeste direktive(36). Jednako tako, za „uvoz“ u smislu ove odredbe ne vrijedi neispunjavanje jedne od obveza koje nastanu zbog stavljanja u postupak vanjskog provoza, neovisno o tome što na temelju takvog neispunjavanja može nastati carinski dug na temelju ?lanka 204. Carinskog zakonika.

67. U tom pogledu, ?injenica da je roba promijenila carinski postupak nije dovoljna da bi joj se dodijelila zna?ajka uvezene robe s obzirom na to da se ta dva carinska postupka odnose na ?lanak 7. stavak 3. Šeste direktive(37).

68. Prema tome, kako je u vrijeme nastanka ?injenica u glavnom postupku predmetna roba stavljena u suspenzivne carinske postupke i zbog toga nije bilo uvoza, navedena roba nije podlijevala PDV-u temeljem ?lanka 2. to?ke 2. Šeste direktive.

69. Takvo je tuma?enje u skladu s prethodnom sudskom praksom Suda koja se odnosi na uvoz i naknadnu obvezu naplate PDV-a.

70. Podsje?am kako se PDV nije morao platiti u predmetu Dansk Transport og Logistik(38). U tom predmetu radilo se o unošenju cigareta na carinsko podru?je Unije, ali te su cigarete nadležna tijela odmah zadržala, a potom i uništila. Cigarete, dakle, nisu ušle u gospodarske tokove Unije i nisu bile uvezene u smislu Šeste direktive.

71. PDV se nije morao platiti ni u predmetu British American Tobacco i Newman Shipping(39). Me?utim, potrebno je napomenuti da se u tom predmetu radilo o robi koja je ve? bila podnesena u porezno skladište. Prema tome, pitanje koje se postavilo u navedenom predmetu nije se odnosilo na ?lanak 2. to?ku 2. Šeste direktive, koja ima za cilj odrediti pojam uvoza o kojem je rije? u predmetnom postupku, ve? na to?ku 1. tog ?lanka, koja se odnosi na isporuku robe uz naplatu.

72. Drugi slu?aj razmatrao se u predmetu Harry Winston(40), tj. bila je rije? o uvozu nakon kojeg je uslijedila kra?a iz carinskog skladišta. U tom predmetu, roba stavljena u postupak carinskog skladištenja prestaje biti obuhva?ena tim postupkom zbog kra?e. Me?utim, završetak carinskog postupka predstavlja oporezivi doga?aj koji za sobom povla?i dug s osnove PDV-a jer se pretpostavlja da je roba ušla u gospodarske tokove Unije.

73. Završit ?u tako da se osvrnem na nizozemski zakon koji se primjenjuje u glavnom postupku. Primje?ujem da, sukladno ?lanku 18. stavku 1. Zakona o porezu na promet od 28. lipnja 1968., u svojoj verziji koja je primjenjiva u glavnom postupku, pod „uvozom robe“ podrazumijeva se kako ulazak razli?ite robe u Nizozemsku podrijetlom iz tre?ih zemalja [vidjeti to?ke (a) i (b)], tako i „završetak carinskog postupka u Nizozemskoj ili prestanak obuhva?enosti robe carinskim postupkom u Nizozemskoj“ [vidjeti to?ku (c)]. Zakonodavac je dakle, izrijeком dopunio popis doga?aja koji dovode do naplate PDV-a zajedno s mogu?nostima predvi?enima pod c). ?ini mi se

da je ovaj izbor prilagođen zahtjevima aktualnih propisa Unije, a bio je omogućen temeljem prvotne verzije Šeste direktive i nametnuo se kao obvezatan slijedom izmjena i dopuna izvršenih Direktivom 91/680, kako to tumači Sud.

74. Predlažem dakle Sudu da na drugo pitanje odgovori da se Šesta direktiva, a posebice njezin članak 7. stavak 3. prvi podstavak, mora tumačiti u smislu da se PDV pri uvozu ne mora platiti ako roba nije prestala biti obuhvaćena carinskim postupkom, čak i ako je carinski dug nastao na temelju članka 204. Carinskog zakonika zbog neispunjavanja neke od obveza koje proizlaze iz uporabe carinskog postupka u koji je roba bila stavljena.

V – Zaključak

75. Imaju li u vidu sve prethodno navedeno, predlažem Sudu da na sljedeći način odgovori na prethodna pitanja koja je postavio Hoge Raad der Nederlanden:

1. Članke 203. i 204. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice, kako je izmijenjena Uredbom Europskog parlamenta i Vijeća (EZ) br. 648/2005 od 13. travnja 2005., zajedno s člankom 859. točkom 2. (c) Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredbi za provedbu Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 2286/2003 od 18. prosinca 2003., treba tumačiti na način da samo prekoračenje roka podnošenja određenog sukladno članku 356. stavku 1. Uredbe br. 2454/93, ne prouzrokuje carinski dug zbog izuzimanja ispod carinskog nadzora u smislu članka 203. Uredbe br. 2913/92, nego carinski dug na temelju članka 204. te uredbe. Zainteresirane osobe, koje se žele pozvati na iznimku predviđenu u članku 356. stavku 3. Uredbe br. 2454/93, moraju carinskim tijelima dostaviti sve informacije na temelju kojih je moguće utvrditi da su ispunjeni svi potrebni uvjeti.

2. Šestu direktivu 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., a posebice njezin članak 7. stavak 3. prvi podstavak, treba tumačiti na način da se porez na dodanu vrijednost pri uvozu ne mora platiti ako roba nije prestala biti obuhvaćena carinskim postupkom, čak i ako je carinski dug nastao na temelju članka 204. Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 648/2005, zbog neispunjavanja neke od obveza koje proizlaze iz uporabe carinskog postupka u koji je roba bila stavljena.

1 – Izvorni jezik: francuski

2 – Uredba Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.), kako je izmijenjena Uredbom Europskog parlamenta i Vijeća (EZ) br. 648/2005 od 13. travnja 2005. (SL L 117, str. 13.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 137.) (u daljnjem tekstu: Carinski zakonik). Carinski zakonik bio je ukinut Uredbom (EZ) br. 450/2008 Europskog parlamenta i Vijeća od 23. travnja 2008. o Carinskom zakoniku Zajednice (Modernizirani carinski zakonik) (SL L 145, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 245.), čije su neke odredbe stupile na snagu 24. lipnja 2008., dok su druge stupile na snagu 24. lipnja 2013. Imaju li u vidu datume nastanka činjenica iz glavnog postupka, potonji i dalje određuju pravila Carinskog zakonika.

3 – Uredba Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredbi za provedbu Uredbe br. 2913/92 (SL L 253, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 1., str. 3.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 444/2002 od 11. ožujka 2002. (SL L 68, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 11., str. 184.), u

daljnjem tekstu: Provedbena uredba)

4 – U predmetu glavnog postupka, predmetna roba je dizelski motor, koji je unesen u Uniju i koji je zatim ugrađen u brod kojim je napustio Uniju nekoliko mjeseci kasnije.

5 – Direktiva Vijeća 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). Navedena direktiva ukinuta je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.). Međutim, uzimajući u obzir datum nastanka činjenica u glavnom postupku, on ulazi u opseg primjene Šeste direktive.

6 – Članci 9. i 10. Ugovora o EEZ-u najprije su preinačeni u članke 23. UEZ-a i 24. UEZ-a, a poslije u članke 28. UFEU-a i 29. UFEU-a.

7 – *Staatsblad* 1968., br. 329.

8 – Prema odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, X ima status ovlaštenog pošiljatelja u smislu članka 398. Provedbene uredbe, koji mu dopušta podnijeti deklaraciju elektroničkim putem.

9 – Prema odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, D nema status ovlaštenog primatelja u smislu članka 406. stavka 1. Provedbene uredbe. Iz toga slijedi, temeljem te iste odredbe, da D nije oslobođen obveze podnošenja robe i primjeraka br. 4. i 5. provodne deklaracije odredišnoj carinarnici.

10 – Potrebno je jasno napomenuti da je, u skladu s tvrdnjama X-a, poduzetnik Z primio motor i ugradio ga u brod, što je bio i cilj stranaka. Dana 19. siječnja 2006., X je podnio deklaraciju o ponovnom uvozu te je brod opremljen motorom napustio Uniju preko Anversa (Belgija).

11 – O odnosu između članka 203. i 204. Carinskog zakonika vidjeti točke 75. i 76. mišljenja nezavisne odvjetnice Kokott u predmetu o kojemu je donesena presuda 3. ožujka 2005., Papismedov i dr. (C-195/03, Zb., str. I-1667.).

12 – Presuda od 6. rujna 2012. (C-262/10, t. 43).

13 – U tom smislu vidjeti gore navedenu presudu Döhler Neuenkirchen, (t. 40).

14 – Moje isticanje.

15 – Glavni obveznik je često zastupnik – otpremnik ili carinski zastupnik i osoba odgovorna za pravilnu primjenu pravila postupka i plaćanje svih obveza koje se obračunavaju zbog kršenja pravila ili nepravilnosti počinjenih prilikom provoza.

16 – Prema tom priručniku, sljedeći dokumenti mogu biti predloženi kao dokazi za okolnosti iz članka 356. stavka 3. Provedbene uredbe, tj. izjava policiji (u slučaju nesreće, krađe itd.), potvrda zdravstvene službe (u slučaju liječničke pomoći i sl.), potvrda službe za pomoć na cesti (u slučaju popravka vozila) te svaki drugi dokaz o kašnjenju radi štrajka ili bilo koje druge nepredviđene okolnosti. Vidjeti proširenu verziju Priručnika iz 2010., IV. dio, poglavlje 4., točka 5. pod nazivom „Podnošenje nakon isteka roka“ (dokument se može pronaći na sljedećoj web-adresi: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

- 17 – Osim toga, prema Priručniku o provožu, „dođe li do incidenta tijekom prijevoza robe, prijevoznik o tome mora bez odgađanja izvijestiti najbližu nadležnu carinarnicu“ (vidjeti dio IV., poglavlje 3., točku 3.1 pod nazivom „Formalnosti u slučaju incidenta tijekom prijevoza“).
- 18 – Vidjeti bilješku na str. 11. ovog mišljenja. Čini mi se da je u Uredbi br. 450/2008 razlikovanje između članaka 203. i 204. Carinskog zakonika bilo ukinuto u svrhu pojednostavnjenja jer se odgovarajuće odredbe odsad nalaze u samo jednom članku, tj. članku 46. navedene uredbe. S druge strane, na mjestu izraza „izuzimanje“, „neispunjenje“ ili „neispunjavanje“ u člancima 203. i 204. Carinskog zakonika, u novom članku nalazi se samo „neispunjavanje“.
- 19 – Vidjeti presudu od 11. srpnja 2013., *Harry Winston* (C-273/12, t. 27.).
- 20 – Vidjeti presudu od 12. veljače 2004., *Hamann International* (C-337/01, Zb., str. I-1791., t. 30.), i gore navedenu presudu *Harry Winston*, (t. 28.).
- 21 – Vidjeti presude od 11. srpnja 2002., *Liberexim* (C-371/99, Zb., str. I-1791., t. 55. i navedena sudska praksa); od 29. travnja 2004., *British American Tobacco* (C-222/01, Zb., str. I-4683., t. 47. i navedena sudska praksa); od 20. siječnja 2005., *Honeywell Aerospace* (C-300/03, Zb., str. I-689., t. 19.), kao i gore navedenu presudu *Harry Winston* (t. 29.).
- 22 – U odnosu na članak 203. Carinskog zakonika i slučaj nestanka robe (uključujući krađe), vidjeti presude od 1. veljače 2001., *D. Wandel*, (C-66/99, Zb., str. I-873., t. 46. do 48. i 50.); gore navedena presuda *Honeywell Aerospace* (t. 12. i 18. do 20.); od 15. rujna 2005., *United Antwerp Maritime Agencies i Seaport Terminals* (C-140/04, Zb., str. I-8245., t. 15.), kao i gore navedena presuda *Harry Winston* (t. 14. i 30.).
- 23 – Vidjeti presude od 5 listopada 1983., *Esercizio Magazzini Generali i Mellina Agosta* (186/82 i 187/82, Zb., str. 2951); gore navedena presuda *United Antwerp Maritime Agencies i Seaport Terminals*, (t. 31.), kao i gore navedena presuda *Harry Winston* (t. 31.).
- 24 – Vidjeti navedenu sudsku praksu u bilješci na str. 22. ovog mišljenja.
- 25 – Vidjeti t. 45. mog mišljenja u predmetu o kojemu je donesena presuda 6. rujna 2012., *Eurogate Distribution* (C-28/11).
- 26 – *Ibidem* (t. 48.)
- 27 – U tom pogledu, nizozemska se vlada poziva na t. 44. gore navedene presude *Liberexim*.
- 28 – Češka vlada nije se očitovala o ovom pitanju.
- 29 – Vidjeti članak 4. t. 10. i 11. Carinskog zakonika.
- 30 – Direktiva Vijeća od 16. prosinca 1991. kojom se dopunjuje zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost te izmjenjuje Direktiva 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL L 376, str. 1).
- 31 – Potrebno je primijetiti da je sadržaj članka 10. stavka 3. trećeg podstavka Šeste direktive preuzet sa sitnim jezičnim izmjenama, u članku 71. stavku 1. drugom podstavku Direktive 2006/112.
- 32 – Što se tiče veze između carina i PDV-a u izvornoj verziji Šeste direktive, vidjeti t. 18. i 29. mišljenja nezavisnog odvjetnika *Jacobsa* u predmetu povodom kojega je donesena presuda 6.

prosina 1990., Witzemann (C-343/89, Zb., str. I-4477.).

33 – U tom pogledu dodajem da je u t. 41. gore navedene presude Harry Winston spomenuto da Šesta direktiva „omogućuje“ državama članicama povezati oporezivi događaj i naplatu PDV-a s onima carine. To znači da je Šesta direktiva, u svojoj izornoj verziji, odobrila to povezivanje, ali nakon izmjene koju je provela Direktiva 91/680 bilo bi pravilnije, po mom mišljenju, rabiti izraz kao što je „obvezuje“.

34 – Presuda od 8. rujna 2012. (C-165/11, t. 40. i sljedeće)

35 – Iz članka 24. UEZ-a (sada članak 29. UFEU-a) proizlazi da „smatra se da su proizvodi iz treće zemlje u slobodnom prometu u nekoj državi članici ako je udovoljeno svim uvoznim formalnostima i ako su u toj državi članici naplaćene sve propisane carine ili davanja s istovrsnim učinkom te ako za takve proizvode nije iskorištena povlastica potpunog ili djelomičnog povrata takvih carina ili davanja.“

36 – U tom smislu vidjeti presude od 9. veljače 2006., Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-305/03, Zb., str. I-1213., t. 41.), i gore navedena Profitube (t. 46.).

37 – U tom smislu vidjeti gore navedenu presudu Profitube (t. 47.)

38 – Presuda od 29. travnja 2010. (C-230/08, Zb., str. I-3799)

39 – Presuda od 14. srpnja 2005. (C-435/03, Zb., str. I-7077)

40 – Gore navedena presuda