

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE

od 13. prosinca 2016.(1)

Predmet C-571/15

Wallenborn Transports SA

protiv

Hauptzollamt Gießen

(Zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hessisches Finanzgericht (Financijski sud savezne zemlje Hessen, Njemačka))

„Oporezivanje – PDV – Međunarodni promet robe – Mjesto oporezivih transakcija – Prijevoz robe putem slobodne luke koja se nalazi u državi članici – Propis te države članice kojim se slobodne luke isključuju iz državnog područja – Nastanak carinskog duga i obveza obračuna PDV-a u slučaju izuzimanja ispod carinskog nadzora“

1. Hessisches Finanzgericht (Financijski sud savezne zemlje Hessen) postavlja pitanje koje obuhvaća njegov teorijski interes i praktični značaj. Ukratko, želi saznati koje pravne posljedice na porez na dodanu vrijednost (PDV) kod uvoza ima to što njemački zakon određene slobodne zone kvalificira kao „izvandržavno područje“. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev pita isključuje li, općenito, unos robe u jednu od tih slobodnih zona njezin ulazak na područje Unije i, stoga, obvezu plaćanja PDV-a kod uvoza.

2. Do spora je došlo jer porezni obveznik osporava obvezu plaćanja PDV-a kod uvoza, koju od njega zahtijeva njemačka carinska uprava, uz istodobnu obvezu carinskih davanja na temelju članka 203. stavka 1. Carinskog zakonika Zajednice(2), odnosno zbog izuzimanja ispod carinskog nadzora robe čiji carinski postupak (provoz) nije završen na ispravan način. Budući da je do operativnog događaja za carinski dug došlo u slobodnoj zoni (hamburška luka) koju nacionalno zakonodavstvo ne smatra „državnim područjem“ kad je riječ o PDV-u, sud *a quo* pita je li roba bila uvezena ili ne i, stoga, je li došlo do obveze plaćanja PDV-a kod uvoza.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 2006/112/EZ(3)

3. U skladu s člankom 2. stavkom 1., „[s]ljedeće transakcije podliježu PDV-u: [...] (d) uvoz robe“.

4. ?lanak 5. propisuje sljede?e:

„Za potrebe primjene ove Direktive, primjenjuju se sljede?e definicije:

1. ‚Zajednica‘ i ‚teritorij Zajednice‘ ozna?avaju teritorije država ?lanica definiranih u to?ki 2.

2. ‚Država ?lanica‘ i ‚teritorij države ?lanice‘ ozna?avaju teritorij svih država ?lanica u Zajednici na koje se primjenjuje Ugovor o osnivanju Europske zajednice, u skladu s ?lankom 299. tog Ugovora, uz iznimku teritorija navedenih u ?lanku 6. ove Direktive;

3. ‚tre?i teritoriji‘ ozna?ava teritorije iz ?lanka 6.;

4. ‚tre?a zemlja‘ ozna?ava bilo koju državu ili teritorij na koju se navedeni Ugovor ne primjenjuje.“

5. ?lanak 6. propisuje sljede?e:

„1. Ova se Direktiva ne primjenjuje na sljede?e teritorije koje ?ine dio carinskog podru?ja Zajednice:

(a) Planina Atos;

(b) Kanarsko oto?je;

(c) francuski prekomorski departmani;

(d) Alandski otoci;

(e) Kanalski otoci.

2. Ova Direktiva ne primjenjuje se na sljede?e teritorije koji ne ?ine dio carinskog podru?ja Zajednice:

(a) otok Helgoland;

(b) teritorij Büsingen;

(c) Ceuta;

(d) Melilla;

(e) Livigno;

(f) Campione d'Italia;

(g) talijanske vode Luganskog jezera.“

6. U skladu s ?lankom 30.:

„Uvoz robe‘ zna?i ulazak u Zajednicu robe koja nije u slobodnom prometu u smislu ?lanka 24. Ugovora.

Uz transakciju iz prvog stavka, ulazak u Zajednicu robe koja je u slobodnom prometu, a koja dolazi iz tre?eg teritorija koji ?ini dio carinskog podru?ja Zajednice, smatra se uvozom robe.“

7. U skladu s ?lankom 60. te direktive, „[m]jesto uvoza robe je država ?lanica na ?ijem

teritoriju se nalazi roba prilikom ulaska u Zajednicu.“

8. Članak 61. propisuje sljedeće:

„Odstupaju li 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 članka 276. i 277., mjesto uvoza robe je država članica na čijem teritoriju roba prestaje biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama.“

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

10. U skladu s člankom 71.:

„1. Kada se roba prilikom ulaska u Zajednicu stavlja u jedan od postupaka ili situacija iz članaka 156., 276. i 277., ili u postupak privremenog uvoza na koji se primjenjuje potpuno izuzeće od uvozne carine, ili u postupak vanjskog provoza, oporezivi događaj nastaje i nastupa obaveza obračuna PDV-a tek kad roba prestane biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama.

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

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

11. U skladu s člankom 156. stavkom 1. Direktive, „[d]ržave članice mogu izuzeti sljedeće transakcije: [...] (b) isporuku robe koja je namijenjena stavljanju u slobodnu zonu ili u slobodno skladište; [...]“.

12. U skladu s člankom 202. Direktive, „PDV je dužna platiti osoba koja da nalog da roba prestane biti obuhvaćena postupcima ili mogućnostima iz članaka 156., 157., 158., 160. i 161.“.

2. CZZ

13. Članak 4. utvrđuje sljedeće:

„Za potrebe ovog Zakonika, primjenjuju se sljedeće definicije:

[...]

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

- u cijelosti dobivena ili proizvedena u carinskom području Zajednice prema uvjetima iz članka 23. te koja ne sadrži robu uvezenu iz zemalja ili područja koji ne čine dio carinskog područja Zajednice,
- uvezena iz zemalja ili područja koji ne čine dio carinskog područja Zajednice, a koja je bila

puštena u slobodni promet,

– dobivena ili proizvedena u carinskom području Zajednice iz robe koja se spominje samo u drugoj alineji ili iz robe koja se spominje u prvoj i drugoj alineji.

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

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

[...]

(10) 'Uvozne carine' znači:

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

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

[...]

(15) 'Carinski dopušteno postupanje ili uporaba robe' znači:

(a) stavljanje robe u carinski postupak;

(b) unos robe u slobodnu zonu ili slobodno skladište;

[...]

(16) 'Carinski postupak' znači:

[...]

(b) provoz;

[...]“

14. U skladu s člankom 37.:

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

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

15. U skladu s člankom 92.:

„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]

16. U skladu s člankom 96.:

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

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

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

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

17. Članak 166. propisuje sljedeće:

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

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

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

18. Članak 167. utvrđuje sljedeće:

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

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

3. Slobodne zone su ograničene. Države članice utvrđuju mjesta za ulaz i izlaz u svaku slobodnu zonu ili slobodno skladište.

[...]“

19. U skladu s člankom 170.:

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

2. Roba se podnosi carinskim tijelima i za nju se obavljaju propisane carinske formalnosti samo ako je:

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

[...]"

20. U skladu s člankom 202.:

„1. Uvozni carinski dug nastaje:

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

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

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

2. Carinski dug nastaje u trenutku nezakonita unosa robe.

[...]"

21. U skladu s člankom 203:

„1. Uvozni carinski dug nastaje:

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

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

3. Dužnici su:

– osoba koja je izuzela robu ispod carinskog nadzora,

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

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

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

22. U skladu s člankom 204.:

„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 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 slučaj 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.“

B. Nacionalno pravo

1. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet)(4)

23. Članak 1. utvrđuje sljedeće:

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

[...]

4. uvoz robe na državnom području [...] (PDV kod uvoza);

[...]

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

3. Sljedeće transakcije, koje se izvrše u slobodnim lukama [...], smatraju se transakcijama izvršenim na državnom području:

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

[...]

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

[...]

(b) u slobodnom prometu za potrebe PDV-a kod uvoza; [...]

[...]“

24. U skladu s člankom 13. stavkom 2., „na PDV kod uvoza primjenjuje se članak 21. stavak 2.“

25. U skladu s člankom 21.:

„[...]

2. Na PDV kod uvoza po analogiji se primjenjuju odredbe o carinama;

[...]

2a. Carinske ispostave izvan zemlje u kojima ovlaštene njemačke carinske službenice provode upravne radnje u tu se svrhu smatraju državnim područjem. [...]

II. činjenice

26. Dana 11. lipnja 2009. tekstilni proizvodi, koji su prethodno dana bili podneseni i uneseni u carinsko područje Unije, u zračnu luku Frankfurt na Majni, prijavljeni su i carinjeni u skladu s postupkom vanjskog provoza Zajednice. Postupak provoza trebao je okončati 17. lipnja 2009.

27. Primateelj proizvoda bilo je poduzeće s poslovnim nastanom u hamburškoj slobodnoj luci (slobodnoj zoni). Prijevoz robe, koja je bila odgovarajuće zapakovana, povjeren je poduzeću Wallenborn Transports (u daljnjem tekstu: Wallenborn).

28. Međutim, roba nije pristigla u određenu carinarnicu. Povodom postupka pretrage, utvrđeno je da je roba, nakon što je otpakovana, 11. lipnja 2009. bila istovarena u prostorima primatelja u hamburškoj slobodnoj zoni, iz kojih je 16. dana toga mjeseca otpremljena prema Finskoj, odakle je ponovno izvezena u Rusiju.

29. Hauptzollamt Gießen (Carinska uprava u Gießenu) je 2. rujna 2010. naložio obvezu plaćanja carinskih davanja i PDV-a kod uvoza kako glavnom obvezniku, u svojstvu ovlaštenog otpremnika, tako i Wallenbornu, u svojstvu prijevoznika.

30. Međutim, plaćanje se zahtijevalo samo od Wallenborna jer je carinska uprava smatrala da je glavni obveznik dokazao pravilnu predaju pošiljke i predao prijevoznu ispravu, dok je Wallenborn zaboravio završiti postupak provoza. Primateelj robe carinsku je upravu obavijestio da je, prilikom prihvata pošiljke, pretpostavio da je roba bila puštena u slobodni promet; dodao je da mu nije dostavljena isprava koja prati provoz.

31. Wallenborn je u upravnom postupku neuspješno pobijao plaćanje PDV-a, nakon čega je podnio tužbu pred Hessisches Finanzgericht (Financijski sud savezne zemlje Hessen). Tvrdio je da je carinski dug nastao istovarom iz kamiona, nakon skidanja paketa u slobodnoj luci, ali da ista, s obzirom na to da je riječ o slobodnoj zoni, ne predstavlja državno područje, zbog čega nije došlo do transakcije koja podliježe plaćanju PDV-a.

III. Postavljena pitanja

32. U tim okolnostima, Hessisches Finanzgericht (Financijski sud savezne zemlje Hessen) Sudu je 6. studenoga 2015., u vidu zahtjeva za prethodnu odluku, uputio sljedeća pitanja:

„1. pitanje:

Je li propis države članice o porezu na dodanu vrijednost prema kojem slobodne zone kontrolnog tipa I. (slobodne luke) nisu dio državnog područja situacija u smislu članka 156., kako je navedena u članku 61. prvom podstavku i u članku 71. stavku 1. prvom podstavku Direktive o sustavu poreza na dodanu vrijednost?

U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje:

2. pitanje:

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

U slučaju negativnog odgovora na drugo pitanje:

3. pitanje:

Nastaje li oporezivi događaj i nastupa li obveza obračuna za robu koja se kreće u postupku vanjskog provoza – a da taj postupak nije završen u slobodnoj zoni kontrolnog tipa I. – i u slobodnoj zoni nezakonito izuzima ispod carinskog nadzora tako da carinski dug za nju nastaje u skladu s člankom 203. stavkom 1. [CZZ-a] u istom trenutku prema drugom oporezivom događaju i to na temelju članka 204. stavka 1. točke (a) [CZZ-a] jer roba prije radnje kojom je nezakonito izuzeta od carinskog nadzora nije podnesena carinskom tijelu u tuzemstvu nadležnom za slobodnu zonu i jer tamo nije završen postupak provoza?“

IV. Postupak pred Sudom i argumenti stranaka

33. U postupku su pisana očitovanja podnijeli Wallenborn, grčka vlada i Komisija te nisu zatražili održavanje rasprave.

34. Wallenborn tvrdi da na prva dva pitanja treba odgovoriti potvrdno i podredno predlaže da se na treće pitanje odgovori nije/no.

35. Wallenborn smatra da se članak 204. CZZ-a primjenjuje samo ako u okviru jedinstvenog inženjerskog stanja nisu ispunjeni uvjeti iz članka 203. CZZ-a. Budući da, u okolnostima glavnog postupka, skidanje carinskog pečata, istovar i propuštanje postupka podnošenja robe predstavljaju jedinstveno inženjersko stanje, Wallenborn navodi da se ne primjenjuje članak 204. CZZ-a.

36. Grčka vlada predlaže da se na prvo pitanje odgovori nije/no. Prema njezinu mišljenju, a u skladu s člankom 166. CZZ-a, smatra se da se, u vezi s uvoznim carinama i mjerama trgovinske politike, roba koja nije roba Zajednice koja se nalazi u slobodnim zonama ne nalazi na carinskom području Unije. Iz toga slijedi da se te zone ne mogu smatrati „trećim teritorijem“ jer podliježu svim carinskim propisima (nacionalnim i Unijinim), kao i preostali dio carinskog područja predmetne države članice. Isti je da, u skladu s člankom 5. i 6. Direktive o PDV-u, slobodne zone nisu prostori isključeni iz područja primjene te direktive.

37. U vezi s drugim i trećim pitanjem, grčka vlada podredno tvrdi da članci 61. i 71. Direktive o PDV-u upućuju na odredbe CZZ-a o nastanku carinskog duga. Iz toga zaključuje da su, u ovom slučaju, carinski dug i, time, dug na ime PDV-a nastali u trenutku nepoštovanja obveza u okviru postupka provoza koji se primjenjivao na tu robu.

38. Smatra da bi nastanak tog carinskog duga trebalo preispitati na temelju članka 204. CZZ-a, što znači da, uzimajući u obzir praktičnu nevažnost nepravilnosti, nije nastao nikakav carinski dug, kao ni dug na ime PDV-a pod uvjetom da su ispunjeni uvjeti iz članka 859. Provedbene uredbe.

39. Komisija podredno tvrdi da konstitutivne elemente PDV-a kod uvoza treba analizirati neovisno o carinskom dugu, uzimajući u obzir razlike između obaju davanja u vezi s njihovom svrhom i koncepcijom. U okolnostima predmetnog slučaja, carinski bi dug nastao na temelju članka 203. CZZ-a jer je roba izuzeta ispod carinskog nadzora kao posljedica otpuštanja.

40. Kad je riječ o prvom pitanju, Komisija navodi da se članak 61. i članak 71. stavak 1. Direktive o PDV-u ne odnose na uvjete primjene članka 156. te direktive, nego samo na carinske situacije i postupke koji se u njemu navode. Budući da su u članku 156. točki (b) Direktive o PDV-u izričito sadržane slobodne zone i slobodna skladišta, „situacije iz članka 156.“ obuhvaćaju situacije koje se odnose na te zone i skladišta u smislu članka 61. i 71. Direktive o PDV-u.

41. Kad je riječ o drugom pitanju, Komisija navodi da, u skladu s člankom 71. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive o PDV-u, operativni događaj i obveza obračuna PDV-a kod uvoza nastaju kada roba prestane biti obuhvaćena carinskim postupkom ili jednom od situacija predviđenih člankom 156. Direktive o PDV-u. U ovom slučaju, izuzimanje robe ispod carinskog nadzora zbog otpuštanja dovelo bi do nastanka carinskog duga na temelju članka 203. CZZ-a i izlaska robe iz postupka provoza, čime bi se ispunili uvjeti za uvoz u skladu s člankom 70. i člankom 71. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive o PDV-u. Međutim, s obzirom na to da je do izuzimanja došlo izvan njemačkog poreznog teritorija, do uvoza nije moglo doći u smislu članka 61. te direktive.

42. Kad je riječ o trećem pitanju, Komisija navodi da se članak 204. CZZ-a primjenjuje samo u slučaju da se ne primjenjuje članak 203. CZZ-a, odnosno ako roba nije bila izuzeta ispod carinskog nadzora. Naglašava načelo nastanka jedinstvenog carinskog duga na način da kasnije radnje ili propuštene radnje u vezi s robom u odnosu na koju je nastao carinski dug načelno ne dovode do drugog duga iste vrste.

43. Osim toga, Komisija ustraje na tome da se PDV kod uvoza i carinska davanja trebaju preispitivati zasebno, na način da ni članak 203. ni članak 204. CZZ-a automatski ne uključuju nastanak duga na ime PDV-a.

V. Ocjena

A. Prvo pitanje

44. Žini mi se da je analizu prvog pitanja primjereno započeti navođenjem pitanja suda koji je uputio zahtjev: „Je li propis države članice o porezu na dodanu vrijednost prema kojem slobodne zone kontrolnog tipa I. (slobodne luke) nisu dio državnog područja situacija u smislu članka 156., kako je navedena u članku 61. prvom podstavku i u članku 71. stavku 1. prvom podstavku. Direktive o sustavu poreza na dodanu vrijednost?“

45. Hessisches Finanzgericht (Financijski sud savezne zemlje Hessen) ne pita izravno podrazumijeva li to što se roba nalazi u slobodnoj zoni da je obuhvaćena nekim od „postupaka ili

situacija“ iz članka 156. Direktive o PDV-u, a na koje upućuju članci 61. i 71. te direktive. Njegova se sumnja ne odnosi na slobodne zone na način na koji su utvrđene člankom 166. CZZ-a, nego na one koje su u njemačkom pravu okvalificirane kao zone koje pripadaju „izvandržavnom području“ za potrebe PDV-a (članak 1. stavak 2. UStG-a). Stoga nije riječ o slobodnim zonama u smislu carinskog područja, nego o slobodnim zonama u smislu zona u kojima unos robe ne podliježe obvezi obračuna PDV-a kod uvoza.

46. U predmetnim okolnostima, čini mi se da je razlika koju uvodi sud koji je uputio zahtjev neuvjerljiva. Članak 61. Direktive o PDV-u utvrđuje da je mjesto uvoza robe, u dijelu koji je ovdje važan, ondje gdje ta roba prestaje biti obuhvaćena postupcima ili situacijama iz članka 156. te direktive. Članak 71. stavak 1. Direktive o PDV-u pak propisuje da oporezivi događaj nastaje i nastupa obaveza obračuna PDV-a tek kad roba prestane biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama.

47. Situacije ili postupci iz članka 156. Direktiva o PDV-u uključuju „1. [...] (b) isporuku robe koja je namijenjena stavljanju u slobodnu zonu ili u slobodno skladište“. To znači da se, u skladu s člankom 61. Direktive o PDV-u, ta vrsta robe ne smatra uvezenom dok ne napusti slobodnu zonu, kada nastaje oporezivi događaj i nastupa obaveza obračuna PDV-a kod uvoza (članak 71. stavak 1. Direktive o PDV-u).

48. Stoga slobodne zone, kako u pravu Unije tako i u njemačkom pravu, istodobno znače „područje izvan Unije“ i „izvandržavno područje“ na način da „isporuk[a] robe koja je namijenjena stavljanju u [njih]“ ne predstavlja uvoz i, time, ne dovodi do obveze obračuna PDV-a(5).

49. Točno je da se članak 156. Direktive o PDV-u odnosi na „isporuku robe koja je namijenjena stavljanju u slobodnu zonu ili u slobodno skladište“ kao transakcije koje države članice mogu izuzeti od PDV-a. Sud koji je uputio zahtjev iz prethodno navedenog zaključuje da ta odredba u svakom slučaju pretpostavlja uvoz jer se izuzeće oporezivog događaja može proglasiti samo ako on, načelno, podliježe plaćanju poreza koji se izuzima. Iz toga proizlazi određeno proturječje s člankom 1. stavkom 2. UStG-a koji bi kvalificiranjem slobodne zone kao „izvandržavnog područja“ odmah isključio samu mogućnost uvoza. Zbog toga se Hessisches Finanzgericht (Financijski sud savezne zemlje Hessen) pita mogu li njemačke slobodne zone biti izjednačene sa slobodnim zonama iz članka 61. i 71. Direktive o PDV-u.

50. Smatram da mogu. Članci 61. i 71. Direktive o PDV-u, upućivanjem na njezin članak 156., ne upućuju na propis kojim se regulira oslobođenje od poreza, nego na odredbu u kojoj se navodi niz „postupaka ili situacija“. Iako je riječ o postupcima ili situacijama koji su za članak 156. Direktive o PDV-u relevantni u pogledu mogućeg oslobođenja od poreza, oni se u članku 61. i 71. navode radi znatno drukčije svrhe (koja odgovara njihovoj normativnom cilju), odnosno radi utvrđivanja mjesta i vremena u kojem će se smatrati da je izvršen uvoz i da nastupa obaveza plaćanja PDV-a.

51. Stoga je u okviru članka 156. Direktive o PDV-u, a za potrebe članka 61. i 71. te direktive, relevantno samo njegovo pozivanje na „isporuku robe koja je namijenjena stavljanju u slobodnu zonu ili u slobodno skladište“. Ta vrsta isporuka s posebnim odredištem za te dvije odredbe predstavlja *factum* čiji izostanak ima za posljedicu nastanak oporezivog događaja i nastupanje obveze obračuna PDV-a kod uvoza.

52. Stoga smatram da na prvo pitanje treba odgovoriti potvrdno. Slobodne zone koje se navode u UStG-u mogu biti samo one sadržane u članku 156. Direktive o PDV-u, a na koje upućuje članak 61. prvi podstavak i članak 71. stavak 1. prvi podstavak te direktive. Slobodne su zone, u pogledu PDV-a, prema njemačkom pravu i pravu Unije, „vanjska zona“, pri čemu se taj izraz tumači na način da se roba pohranjena u njima, u određenim okolnostima, smatra uvezenom na

područje Unije tek kada ih napusti i kada se unese na područje neke države članice.

53. Ukratko, preoblikujući tekst pitanja, smatram da upućivanje iz članka 61. prvog podstavka i članka 71. stavka 1. prvog podstavka na „[postupke] ili [situacije] iz [članka]“ 156. te direktive obuhvaća slobodne zone u smislu mogućih zona uvoza robe na području Unije.

B. *Drugo pitanje*

54. S obzirom na potvrđan odgovor na prethodno pitanje, sada valja preispitati drugo pitanje kojim sud koji je uputio zahtjev ukratko želi znati nastupa li, nakon plaćanja carinskih davanja unutar slobodne zone, i obveza obračuna PDV-a kod uvoza u odnosu na robu koja nije napustila tu zonu.

55. Hessisches Finanzgericht (Financijski sud savezne zemlje Hessen) smatra da je, s obzirom na to da je u ovom slučaju došlo do izuzimanja robe ispod carinskog nadzora, nastupio carinski dug u skladu s člankom 203. stavkom 1. CZZ-a. Ipak, smatra da se, s obzirom na to da je do tog izuzimanja došlo unutar slobodne zone, ne može govoriti o uvozu robe, zbog čega se također ne može zahtijevati plaćanje PDV-a kod uvoza.

56. Kao što sam naveo, slobodne zone mogu biti „vanjska zona“ Unije, kako za potrebe PDV-a tako i carinskih davanja, pod uvjetom da se ispune uvjeti predviđeni člankom 166. CZZ-a (za potrebe ovog predmeta, ako roba nije stavljena u neki carinski postupak).

57. Roba koja je ušla u hamburšku slobodnu zonu stavljena je u postupak vanjskog provoza na način da, kao što to isti sud koji je uputio zahtjev, dok se još nalazila u slobodnoj zoni „nisu bili ispunjeni uvjeti kako bi se smatralo da se roba koja nije roba Zajednice koja se nalazi u slobodnoj zoni ne nalazi u carinskom području Unije za potrebe primjene uvoznih carina“(6).

58. Stoga, s obzirom na to da je roba koja je predmet spora unesena u carinsko područje Unije, za nju je mogao nastati carinski dug. Konkretnije, onaj predviđen člankom 203. stavkom 1. CZZ-a, zbog izuzimanja te robe ispod carinskog nadzora, kao posljedica njezinog neosnovanog otpušćivanja, te prestanka postupka provoza(7).

59. Stranke ne spore da je, u predmetnim okolnostima, carinski dug nastao na temelju članka 203. stavka 1. CZZ-a; jedino je sporno može li se, osim toga, obračunati i PDV kod uvoza. Stoga nije dvojbeno potraživanje tog prvog poreznog duga (carinskog)(8).

60. Završetak postupka provoza u koji je bila stavljena roba podrazumijevao je, u skladu s člankom 61. i člankom 71. Direktive o PDV-u, da je se treba smatrati uvezenom tamo gdje je prestala biti obuhvaćena tim postupkom, uz odgovarajuću obvezu obračuna PDV-a. Međutim, što se događa kada je područje države članice u kojem je prestao postupak provoza slobodna zona, na koju članak 61. i članak 71. upućuju kao na mjesto s kojeg roba koja se tamo nalazi treba izaći kako bi se mogla smatrati uvezenom robom?

61. U tim je okolnostima, kao što sam već naveo, nastao carinski dug koji nitko ne osporava, no je li došlo do druge porezne posljedice, odnosno do obveze obračuna PDV-a? Tomu bi na temelju moglo biti tako: a) ako je prestanak postupka provoza sâm po sebi dovoljan da se roba može smatrati uvezenom; ili b) ako po nastanku carinskog duga na temelju članka 203. CZZ-a obveza njegova obračuna automatski podrazumijeva obvezu obračuna PDV-a, iako se roba ne može smatrati uvezenom (jer se smatra robom smještenom u slobodnoj zoni).

62. Žini mi se da prvu od dvije mogućnosti valja odbaciti jer članak 61. i članak 71. Direktive o PDV-u na alternativan i neisključujući način upućuju na različite postupke i situacije čiji prestanak

odgovara uvozu robe koji i jedni i drugi predviđaju. Osim toga, izmjena tih postupaka ili situacija sasvim je moguća: primjerice, članak 170. stavak 2. točka (a) CZZ-a navodi ulazak robe stavljene u carinski postupak „koji je završen trenutkom ulaska robe u slobodnu zonu ili slobodno skladište“.

63. Međutim, trebalo bi zastupati stav da je ta mogućnost izmjene prihvatljiva samo ako se prelazak s jednog postupka na drugi provede pravilnim ukidanjem prvoga. U ovom slučaju, nepravilan prestanak postupka vanjskog provoza onemogućio bi da roba, u pogledu PDV-a, stekne status robe smještene u slobodnoj zoni te bi je se, stoga, trebalo smatrati uvezenom robom. Ipak, prihvatanjem takvog pristupa u pitanje bi se dovela narav PDV-a koji bi se, kao porez koji se primjenjuje na potrošnju, pretvorio u represivno sredstvo nezakonitog postupanja(9).

64. Smatram da isti kriterij (koji se odnosi na narav i svrhu PDV-a) također isključuje drugu od ranije navedenih mogućnosti koja obvezu obračuna PDV-a automatski povezuje s obvezom obračuna carinskih davanja na temelju doslovnog tumačenja članka 71. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u(10).

65. Kao što sam imao priliku podsjetiti u mišljenju u spojenim predmetima Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig(11), u skladu sa sudskom praksom Suda, „PDV kod uvoza i carinske pristojbe pokazuju usporedive bitne značajke u tome što nastaju uvozom u Uniju i daljnjim ulaskom robe u gospodarski prostor država članica“; tu usporednost „potvrđuje činjenica da članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u državama članicama dopušta da oporezivi događaj i obvezu obračuna PDV-a kod uvoza povežu s oporezivim događajem i obvezom obračuna carinskih pristojbi“(12).

66. Međutim, u tom sam mišljenju(13) upozorio da „usporedivo ne znači istovjetno, zbog čega Sud predlaže da se nastanak carinskog duga i nastanak PDV-a ispituju zasebno. Drukčije niti ne može biti ako usporedimo razliku u prirodi jednog i drugog davanja, koja se dodatno potencira kada carinski dug ne nastaje kao posljedica unosa robe u carinsko područje u uobičajenom postupku, nego kao posljedica neispunjavanja određenih zahtjeva ili obveza.“

67. Za obvezu obračuna PDV-a kod uvoza odlučuje se to da se roba na koju se primjenjuje može unijeti u gospodarski prostor Unije i, stoga, biti predmet kasnije potrošnje. To je potvrdio Sud u presudi od 2. lipnja 2016., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig: „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“(14).“

68. Naravno, kao što sam u više navrata naveo u predmetu Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig(15), jedan od slučajeva u kojima bi se ta pretpostavka mogla razumno upotrijebiti „bio bi slučaj predviđen člankom 202. stavkom 1. točkom (a) CZZ-a (nezakoniti unos u carinsko područje robe koja podliježe plaćanju uvoznih carina) ili člankom 203. stavkom 1. CZZ-a (izuzimanje robe ispod carinskog nadzora“(16))“, odnosno, u vezi s tom pretpostavkom, onaj koji je ovdje važan.

69. Ipak, ta pretpostavka nije nepobitna, nego *iuris tantum* i stoga je se može oboriti s obzirom na činjenice za koje se smatra da su pravno dokazane. Konkretno, ako bi se unos mogao pretpostaviti kada se roba ne nalazi u slobodnoj zoni, do njega bi došlo nakon što se dokaže da ju je roba, nakon što se u njoj nalazila a da nije bila obuhvaćena drugim transakcijama, brzo napustila prema drugoj državi članici da bi kasnije bila ponovno izvezena.

70. Čini se da se to dogodilo u ovom slučaju. Sud koji je uputio zahtjev navodi da je do otpremljivanja robe došlo u trenutku njezina istovara u hamburškoj slobodnoj zoni 11. lipnja 2009. Roba je 15. lipnja 2009. stavljena u spremnik i ukrcana na brod koji je sljedeći dan isplovio iz hamburške slobodne luke(17). Hessisches Finanzgericht (Financijski sud savezne zemlje Hessen)

smatra da tijekom tog razdoblja „nije došlo do ulaska u gospodarski prostor države članice čijem području pripada slobodna zona jer je roba, nakon njezinog izuzimanja ispod carinskog nadzora, prvotno ostala u slobodnoj zoni odakle nije niti puštena u slobodni promet niti potrošena ili upotrijebljena, što su transakcije koje bi, u određenim okolnostima, i u skladu s člankom 1. stavkom 3. UStG-a, trebalo smatrati transakcijama provedenim na državnom području(18).“

71. Čak i da je, u teoriji, smještaj robe u slobodnoj zoni nevažan kad je riječ o upućivanju iz članka 61. i 71. Direktive o PDV-u na njezin članak 156., točno je da se roba, s obzirom na posebne okolnosti činjeničnog stanja u ovom predmetu, nije mogla upotrijebiti ili potrošiti na području Unije.

72. Apstraktno govoreći, nevažnost članka 156. Direktive o PDV-u podrazumijevala bi se navedena roba, za potrebe članka 61. i 71. te direktive, smatra „uvezenom“ nakon završenog postupka provoza. Iz te iste perspektive, primjenjivao bi se članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u(19). Ipak, smatram da tomu može biti tako samo kada uvoz podrazumijeva ulazak robe u gospodarski prostor Unije, što je u pravilu obično tako. Suprotno tome, kada se neosporno, i na temelju nedvosmislene sudske ocjene, može utvrditi da nije postojala mogućnost ulaska u taj gospodarski prostor, takav „uvoz“ pravna je radnja koja ne dovodi do nastanka obveze plaćanja PDV-a.

73. Stoga smatram da članak 61. i 71. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da nastanak carinskog duga u skladu s člankom 203. stavkom 1. CZZ-a, zbog izuzimanja robe smještene u slobodnoj zoni ispod carinskog nadzora, dovodi do nastanka oporezivog događaja i nastupanja obveze obračuna PDV-a kod uvoza ako se razumno može pretpostaviti da je navedena roba mogla biti unesena u gospodarski prostor Unije, što je na nacionalnom pravosudnom tijelu da utvrdi.

C. Treće pitanje

74. Kao što je istaknula Komisija(20), treće pitanje suda koji je uputio zahtjev polazi od pretpostavke da je istovremeno moguće primijeniti članak 203. i 204. CZZ-a.

75. Hessisches Finanzgericht (Financijski sud savezne zemlje Hessen) pita može li, nakon nastanka carinskog duga na temelju članka 203. CZZ-a zbog izuzimanja robe u slobodnoj zoni ispod carinskog nadzora, (također) nastati dug na ime PDV-a pod uvjetom da, u skladu s člankom 204. stavkom 1. točkom (a), nije ispunjena obveza završetka postupka provoza u carinarnici smještenoj na državnom području.

76. Smatram da se odgovor na to pitanje nalazi u ustaljenoj sudskoj praksi Suda: „proizlazi da se ta odredba [članak 204. CZZ-a] primjenjuje samo u slučajevima koji ne ulaze u područje primjene članka 203. [CZZ-a]“(21).

77. Stoga, ako sud koji je uputio zahtjev odluči da ispitani slučaj u glavnom postupku odgovara onome iz članka 203. CZZ-a, ne treba istodobno primijeniti članak 204. CZZ-a kako bi se time postigla neka posljedica (obveza obračuna PDV-a) koja, u predmetnim okolnostima, ne proizlazi iz te prve odredbe.

78. Odgovor koji predlažem može biti samo taj da, u okolnostima u kojima je carinski dug nastao u skladu s člankom 203. CZZ-a i u kojima je, zbog predmetnih okolnosti, odbijen nastanak duga na ime PDV-a, ne treba primijeniti članak 204. CZZ-a samo kako bi se opravdala obveza obračuna tog poreza.

VI. Zaključak

79. Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na postavljena pitanja odgovori sljedeće:

„1. Članak 61. prvi podstavak i članak 71. stavak 1. prvi podstavak Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom 2007/75/EZ, treba tumačiti na sljedeći način:

a) upućivanje na „[postupke] ili [situacije] iz [članka]“ 156. te direktive obuhvaća slobodne zone u smislu mogućih zona uvoza robe na području Unije; i

b) nastanak carinskog duga u skladu s člankom 203. stavkom 1. Carinskog zakonika Zajednice, zbog izuzimanja robe smještene u slobodnoj zoni ispod carinskog nadzora, dovodi do nastanka oporezivog događaja i nastupanja obveze obračuna PDV-a kod uvoza ako se razumno može pretpostaviti da je navedena roba mogla biti unesena u gospodarski prostor Unije, što je na nacionalnom pravosudnom tijelu da utvrdi.

2. S obzirom na nastanak carinskog duga u skladu s člankom 203. Carinskog zakonika Zajednice i s obzirom na to da je, zbog predmetnih okolnosti, odbijena obveza obračuna PDV-a, ne treba primijeniti članak 204. tog zakonika kako bi mogla nastati obveza obračuna tog poreza.“

1 Izvorni jezik: španjolski

2 – Uredba Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. (SL 1992. L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.), kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 1791/2006 od 20. studenoga 2006. (SL 2006. L 363, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 1., str. 187., u daljnjem tekstu: CZZ)

3 – Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006. L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom 2007/75/EZ (SL 2007 L 346, str. 13.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 255., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

4 – Zakon od 21. veljače 2005. (BGBl 2005. I, str. 386.); u daljnjem tekstu: UStG

5 – Ustrajem na uskom razumijevanju slobodnih zona u kontekstu kombinirane primjene članka 61., 71. i 156. Direktive o PDV-u. Općenito, i u vezi s PDV-om, „carinsko je skladište na državnom području kada se nalazi na teritoriju neke države članice“. [Presuda od 8. studenoga 2012., Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692), t. 59.]. U kontekstu ovog postupka, eventualna *eksteriornost* slobodnih zona svojstvo je koje se odnosi samo na određene pravne radnje izvršene u tim zonama ili na temelju njih.

6 – Odluka kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, str. 15. izvorne inačice.

7 – U skladu s tekстом presude od 11. srpnja 2002., Liberexim (C-371/99, EU:C:2002:433), t. 53., „trenutak i mjesto prestanka postupka vanjskog provoza Zajednice nužno je trenutak i mjesto počinjenja prve nepravilnosti koja se može smatrati izuzimanjem ispod carinskog nadzora“.

8 – Roba koja je prvotno bila u situaciji u kojoj je mogla biti okvalificirana kao neuvezena roba (postupak provoza), trajno je prešla u drugi *status* koji, u skladu s Direktivom o PDV-u, tako?er dopušta tu istu kvalifikaciju (smještaj u slobodnoj zoni). Nepravilan prijelaz izme?u obje situacije doveo je do prve posljedice, odnosno obveze obra?una carinskog duga.

9 – Osim toga, tu represivnu konotaciju ne treba pripisivati ni carinskom dugu, do kojeg je doveo nepravilni završetak postupka provoza. U skladu s tekstom presude od 6. rujna 2012., Döhler Neuenkirchen (C-262/10, EU:C:2012:559), t. 43., „nastanak carinskog duga [...] ne predstavlja sankciju, nego ga treba promatrati kao posljedicu neispunjenja uvjeta koji se zahtijevaju za ostvarivanje prednosti koja proizlazi iz primjene postupka aktivnog oboga?ivanja u obliku sustava odgode pla?anja. Naime, taj postupak obuhva?a dodjelu uvjetne prednosti koja se ne može dodijeliti ako se ne poštuju s njim povezani uvjeti, zbog ?ega se ne primjenjuje odgoda pla?anja i stoga je opravdana obveza obra?una carinskih davanja.

10 – U skladu s tom odredbom, „kad uvezena roba podliježe carinskim davanjima [...], oporezivi doga?aj nastaje a obveza obra?una PDV-a nastupa kada nastupa oporezivi doga?aj koji se odnosi na ta davanja i kad nastupa obveza obra?una tih davanja“.

11 – C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:1, t. 90.

12 – Tada sam se pozivao na presudu od 11. srpnja 2013., Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466), t. 41., s upu?ivanjem na presude Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445), t. 18, i Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231), t. 90. i 91.

13 – Mišljenje u predmetu Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig (C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:1), t. 91.

14 – Predmet C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, t. 65. Presuda se u toj to?ki izri?ito poziva na to?ku 97. mojeg mišljenja u predmetu Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig (C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:1), u kojoj sam naveo sljede?e: „[a]ko se dug nastao na temelju ?lanaka 202. do 205. CZZ-a odnosi na robu koja je ve? ponovno izvezena, ?injenica da je roba napustila podru?je Unije ne utje?e na obvezu pla?anja carinskih pristojbi. Tom carinskom dugu mogla bi se, osim toga, pripisati obveza obra?una PDV-a kad bi, ovisno o pojedina?nom nezakonitom postupanju zbog kojeg je nastao carinski dug, bilo mogu?e pretpostaviti da je roba ušla u gospodarski prostor Unije te da je stoga mogla biti predmet potrošnje, odnosno ?ina koji podliježe pla?anju PDV-a.“

15 – C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:1, t. 97.

16 – C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:1, t. 98. Moje isticanje.

17 – Odluka kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku, str. 4. izvorne ina?ice.

18 – Odluka kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku, str. 17. izvorne ina?ice.

19 – U skladu s kojim, „kad uvezena roba podliježe carinskim davanjima [...], oporezivi doga?aj nastaje a obveza obra?una PDV-a nastupa kada nastupa oporezivi doga?aj koji se odnosi na ta davanja i kad nastupa obveza obra?una tih davanja“.

20 – To?ka 82. njezina mišljenja

21 – Vidjeti, primjerice, presudu od 12. veljače 2004., Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90), t. 29.