

62018CC0026

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE

od 27. veljače 2019. (1)

Predmet C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

protiv

Hauptzollamt Frankfurt am Main

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Carinski dug – Uredba (EEZ) br. 2913/92 – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Područje primjene – Pojam uvoza – Zahtjev ulaska robe u gospodarske tokove Unije – Pretpostavka”

1.

Sud je u presudama Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig (2) i Wallenborn Transports (3) odgovorio na dva zahtjeva za prethodnu odluku koja su uputili Finanzgericht Hamburg (Financijski sud Hamburga, Njemačka) i Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena, Njemačka) u pogledu mogućnosti da se istodobno obračuna PDV pri uvozu i carinski dug ako prilikom oporezive transakcije nisu ispunjeni određeni uvjeti utvrđeni carinskim zakonodavstvom.

2.

U svojem mišljenju u prvom od navedenih predmeta (4), naglasio sam da ta mogućnost nije automatska u mjeri u kojoj bi se to moglo zaključiti na temelju prvog pitanja presude Suda od 15. svibnja 2014., X (5). Naveo sam da nastanak carinskog duga nužno ne pretpostavlja obvezu plaćanja PDV-a pri uvozu. Sud je prihvatio to stajalište u dvjema prethodno navedenim presudama.

3.

Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena) upućuje novi zahtjev za prethodnu odluku o toj dvojnosti obračuna. Konkretno, smatra da je u objema potonjim presudama primijetio određeno proturječenje u pogledu uvjeta koje ispunjavanje traži Sud kako bi utvrdio je li roba unesena u gospodarske tokove Unije. U konačnici, to je bilo presudno za utvrđivanje je li moguće zbrojiti carinski dug i dug na ime PDV-a.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Carinski zakonik Zajednice (6)

4.

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 članaka od 38. do 41. i članka 177. druge alineje.

2. Carinski dug nastaje u trenutku nezakonita unosa robe.

[...]”

5.

Člankom 203. određuje se:

„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.

[...]”

6.

Člankom 204. propisuje se:

„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.

[...]"

2. Direktiva 2006/112/EZ (7)

7.

U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (d), PDV-u podliježe „uvoz robe”.

8.

U članku 30. navodi se:

„Uvoz robe’ znači ulazak u Zajednicu robe koja nije u slobodnom prometu u smislu članka 24. Ugovora.

Uz transakciju iz prvog stavka, ulazak u Zajednicu robe koja je u slobodnom prometu, a koja dolazi iz trećeg teritorija koji čini dio carinskog područja Zajednice, smatra se uvozom robe.”

9.

U skladu s člankom 60.:

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

10.

Članak 61. glasi:

„Odstupajuči od odredaba članka 60., kada se pri ulasku u Zajednicu roba koja nije u slobodnom optjecaju stavlja u jedan od postupaka ili jednu od situacija iz članka 156., ili u postupak privremenog uvoza uz potpuno izuzeće od uvoznih carina, ili u postupak vanjskog provoza, mjesto uvoza takve robe je država članica na čijem teritoriju roba prestaje biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama.

Isto tako, kada se prilikom ulaska u Zajednicu roba koja je u slobodnom optjecaju stavlja u jedan od postupaka ili jednu od situacija iz članaka 276. i 277., mjesto uvoza robe je država članica na čijem teritoriju roba prestaje biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama.”

11.

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

sli?an u?inak a koji se primjenjuju u skladu sa zajedni?kom politikom, 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.

2. Kad uvezena roba ne podliježe niti jednom od davanja iz drugog podstavka stavka 1., države ?lanice primjenjuju, u pogledu oporezivog doga?aja i momenta kad nastupa obveza obra?una PDV?a, važe?e odredbe koje ure?uju carine.”

12.

U skladu s ?lankom 156. stavkom 1. to?kom (a), države ?lanice me?u ostalim transakcijama mogu izuzeti „isporuku robe koja je namijenjena podnošenju na carinjenje i, ve? prema slu?aju, koja se stavlja u privremeno skladištenje”.

B. Nacionalno pravo. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet) (8)

13.

U skladu s ?lankom 1.:

„(1) Sljede?e transakcije podliježu porezu:

1. isporuke i druge usluge koje u okviru svoje poslovne djelatnosti poduzetnik obavlja uz naknadu na njema?kom državnom podru?ju.

[...]

4. uvoz robe u Njema?ku [...] (porez na promet pri uvozu).

[...]”

14.

Na temelju ?lanka 13., ?lanak 21. stavak 2. UStG?a primjenjuje se na porez na promet pri uvozu.

15.

?lankom 21. stavkom 2. predvi?a se:

„[z]a porez na promet pri uvozu analogijom se primjenjuju carinska pravila [...]”.

II. ?injenice i prethodno pitanje

16.

Dopisom od 23. listopada 2008. carinski ured zra?ne luke u Ateni obavijestio je Hauptzollamt Frankfurt am Main (Glavni carinski ured u Frankfurtu na Majni, Njema?ka, u daljnjem tekstu: carinski ured) da je u sije?nju 2008. za 18 pošiljaka koje je dostavio Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (u daljnjem tekstu: FedEx) došlo do nepravilnosti u postupku provoza Zajednice u zra?nom prometu. Istrage su pokazale da je bila rije? o robi iz Izraela, Meksika i Sjedinjenih Ameri?kih Država s primateljima u Gr?koj.

17.

Carinski ured poslao je društvu FedEx 30. studenoga i 1. prosinca 2010. ukupno pet rješenja u

kojima je za navedene pošiljke obra?unao, konkretno, PDV pri uvozu.

18.

Prema mišljenju carinskog ureda,

—

U 14 pošiljaka, roba nije bila u skladu s ?lankom 40. CZZ?a (podnošenje robe carini) te je stoga nezakonito unesena u carinsko podru?je Unije, što je dovelo do nastanka carinskog duga (?lanak 202. CZZ?a). Što se ti?e poreza pri uvozu, carinski ured pozvao se na ?lanak 21. stavak 2. UStG?a.

—

Preostale ?etiri pošiljke nedopušteno su uklonjene iz skladišta te je tako nastao carinski dug u skladu s ?lankom 203. CZZ?a.

19.

FedEx je platio PDV pri uvozu koji je proizašao iz primljenih obra?unâ. Me?utim, u studenome 2011. zatražio je njegov povrat uz obrazloženje, me?u ostalim, da je dvostruko oporezivanje protivno pravu Unije.

20.

Carinski ured odbio je zahtjev za povrat PDV?a. Nije prihva?ena ni ve?ina žalbi koje je podnio FedEx, pa je on podnio tužbu pred Hessisches Finanzgerichtom (Financijski sud Hessena).

21.

Prema mišljenju tog suda, spor se osobito odnosi na robu koja je prvo ušla u Uniju zra?nim putem na državno podru?je Savezne Republike Njema?ke, a potom iz iste zra?ne luke drugim zrakoplovom prevezena u Gr?ku. Treba razjasniti napla?uje li se PDV pri uvozu u Njema?koj ako su se unosom te robe u Uniju povrijedile carinske odredbe ili ako je, u slu?aju da nije došlo do takve povrede, ta roba kasnije prevezena u Gr?ku, a da se pritom na nju nije primijenio postupak vanjskog provoza Zajednice.

22.

U tim je okolnostima Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena) uputio sljede?e prethodno pitanje:

„Prvo pitanje:

Pretpostavlja li uvoz u smislu ?lanka 2. stavka 1. to?ke (d) i ?lanka 30. Direktive 2006/112 [...] da roba unesena u podru?je Unije u?e u gospodarske tokove Unije ili je dovoljan samo rizik da unesena roba u?e u gospodarske tokove Unije?

U slu?aju da uvoz pretpostavlja ulazak robe u gospodarske tokove Unije:

Drugo pitanje:

Je li roba unesena u podru?je Unije ušla u gospodarske tokove Unije samo zato što roba, protivno carinskim propisima, nije stavljena ni u jedan postupak u smislu ?lanka 61. stavka 1. Direktive ili

najprije jest stavljena u takav postupak, ali kasnije njime više nije obuhvaćena zbog postupanja protivnog carinskim propisima, ili se pak u slučaju takvog postupanja protivnog carinskim propisima za ulazak u gospodarske tokove Unije pretpostavlja da se može smatrati da je zbog navedenog postupanja na području države članice u kojoj je ono počinjeno roba ušla u gospodarske tokove Unije te se mogla potrošiti ili upotrijebiti?”

III. Postupak pred Sudom i argumenti stranaka

23.

Tajništvo Suda zaprimilo je zahtjev za prethodnu odluku 16. siječnja 2018.

24.

Pisana očitovanja podnijeli su FedEx, grčka vlada i Komisija. Svi su, kao i zastupnik carinskog ureda, sudjelovali na raspravi održanoj 5. prosinca 2018.

25.

FedEx tvrdi da je roba nakon njezina dolaska u Atenu puštena u slobodni promet i potrošnju uz obračun grčkog PDV-a pri uvozu. Prema njegovu mišljenju, na temelju presude Wallenborn Transports može se zaključiti da, kako bi se carinskom dugu pribrojao dug na ime PDV-a, nije dovoljno postojanje pukog rizika da je roba, zbog nezakonitog postupanja koje je dovelo do carinskog duga, mogla ući u gospodarske tokove Unije, s obzirom na to da je na nacionalnom sudu da provjeri da do tog ulaska nije došlo.

26.

Prema mišljenju društva FedEx, nakon nastanka carinskog duga na temelju članka 202. stavka 1. ili članka 203. stavka 1. CZZ-a, još treba ispitati je li došlo do uvoza u smislu članka 2. stavka 1. točke (d) Direktive 2006/112. Nije dovoljna činjenica da je roba unesena u Uniju, nego je nužno da je roba u slobodnom prometu ili da se na nju ne primjenjuje neki od postupaka predviđenih člankom 61. i člankom 71. stavkom 1. prvim podstavkom navedene direktive.

27.

Slijedom toga, prema mišljenju društva FedEx, na prethodno pitanje treba odgovoriti da uvoz pretpostavlja da roba koja dođe na područje Unije ulazi u njezine gospodarske tokove i da se, u slučaju povrede carinskih propisa, može pretpostaviti da je roba unesena u navedene gospodarske tokove preko poreznog područja države članice u kojoj je počinjena povreda.

28.

Carinski ured tvrdi da je do unosa robe u gospodarske tokove Unije došlo u Njemačkoj jer je u toj državi članici počinjena povreda carinskih propisa. Stoga smatra da obveza obračuna PDV-a nastaje u Njemačkoj, a ne Grčkoj.

29.

Grčka vlada predlaže da se na prvo pitanje odgovori na način da uvoz ne podrazumijeva samo unos robe u gospodarske tokove Unije, nego i kada postoji rizik da do tog unosa stvarno dođe. Stoga smatra da nije potrebno odgovoriti na drugo pitanje.

30.

Komisija ističe da je roba koja je predmet spora unesena u gospodarske tokove Unije, vjerojatno u Grčkoj, što znači da je nastao dug na ime PDV-a pri uvozu. Jedino se postavlja pitanje gdje je i kada nastao taj dug.

31.

Komisija dodaje da je carinski dug nastao i u Njemačkoj zato što je roba tamo stigla nezakonito ili zato što je u toj državi članici izuzeta od carinskog nadzora. Obje bi okolnosti dovele do obračuna PDV-a pri uvozu, iako samo ako se može potvrditi da je roba ušla u gospodarske tokove Unije, a da pritom u tu svrhu nije dovoljno postojanje pukog rizika da je došlo do njezina ulaska.

32.

Komisija u pogledu drugog pitanja ističe da sud koji je uputio zahtjev treba analizirati je li opravdana pretpostavka da je zbog povrede carinskih propisa, nakon ulaska robe u gospodarske tokove Unije, osim carinskog duga nastao dug na ime PDV-a pri uvozu.

33.

Prema Komisijinu mišljenju, ako sud koji je uputio zahtjev potvrdi da je roba napustila Njemačku prema drugoj državi članici u kojoj je distribuirana svojim primateljima, treba utvrditi da je ušla u gospodarske tokove Unije. Ako je do toga došlo u Njemačkoj zbog povrede carinskih propisa, dug na ime PDV-a pri uvozu nastao bi u toj državi članici. Prema Komisijinu mišljenju, ta okolnost ne mijenja činjenicu da PDV treba platiti samo jednom i da to treba učiniti krajnji potrošač, što je utvrđeno u različitim pretpostavkama koje su nastale u pogledu tog pitanja.

34.

Stoga Komisija predlaže da se na drugo pitanje odgovori da je do ulaska u gospodarske tokove Unije moglo doći na mjestu i u vrijeme u kojem roba nije stavljena ni u jedan carinski postupak ili njime više nije obuhvaćena.

IV. Ocjena

A. (Djelomična) dopuštenost

35.

Sud koji je uputio zahtjev oslanja se na tumačenje Direktive 2006/112 u skladu s kojim dolazi do „uvoza robe” koji podliježe tom porezu kada je roba unesena u područje Unije, a da pritom nije stavljena ni u jedan postupak ili situaciju na koje se odnosi članak 61. stavak 1. navedene direktive ili kada, nakon što najprije jest stavljena u neki od postupaka ili situacija, kasnije njima više nije obuhvaćena.

36.

Međutim, dodaje, uzimajući u obzir svrhu PDV-a i, osobito, određena razmatranja Suda u nedavnim presudama (9), postavlja se pitanje može li se puki unos robe u tim uvjetima smatrati „uvozom”. Kako bi se smatralo da je roba uvezena, moglo bi biti nužno da je ona stvarno ušla u gospodarske tokove Unije, pri čemu ne bi bilo dovoljno da postoji puki rizik njezina ulaska.

37.

Prema podacima koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev, u glavnom se postupku raspravlja podliježe li PDV-u pri uvozu roba koja je došla u Uniju, tako da je zračnim putem prevezena na državno područje Savezne Republike Njemačke da bi se potom, a da nije napustila zračnu luku Frankfurt na Majni, na isti način prevezla u Grčku, ako su ispunjene dvije okolnosti:

—

u Njemačkoj su povrijeđene carinske odredbe; ili

—

roba je prevezena u Grčku, a da se na nju nije primijenio postupak vanjskog provoza Zajednice predviđen carinskim propisima (10).

38.

Polazeći od tog pristupa, sud koji je uputio zahtjev želi znati (a) ovise li vrijeme i mjesto obračuna PDV-a pri uvozu o ulasku robe u gospodarske tokove Unije i (b) je li dovoljno da samo postoji rizik da je došlo do tog ulaska.

39.

Međutim, u svojoj odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena) navodi da roba ni u kojem trenutku nije ušla u njemačko porezno područje, nego da se nastavila kretati prema Ateni, gdje je unesena u gospodarske tokove Unije (11).

40.

Ako su se okolnosti tako odvijale, prvo prethodno pitanje može se smatrati hipotetskim i stoga nedopuštenim (12). Naime, nakon što sud koji je uputio zahtjev utvrdi i prizna da roba nije ušla u gospodarske tokove Unije u Njemačkoj nego u Grčkoj, gdje je bila namijenjena potrošnji, više nema smisla postavljati pitanje je li „dovoljan samo rizik da unesena roba [u područje Unije] uđe u [njezine] gospodarske tokove”.

41.

Ponavljam da u okolnostima opisanim u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku nije postojao rizik da će roba ući u gospodarske tokove Unije preko Njemačke. Štoviše, izričito se navodi da je upravo u Grčkoj došlo do tog ulaska i da je roba tamo bila namijenjena potrošnji. Ako je to slučaj, čini mi se da se nije potrebno pozivati na određenu pretpostavku kada se ta činjenica već smatra dokazanom te je suvišno razmatrati rizik da će se taj ulazak ostvariti.

42.

Stoga ne treba prihvatiti hipotetsko pitanje o „rizik[u] da unesena roba uđe u gospodarske tokove Unije” ako, u okviru glavnog postupka i s obzirom na činjenice koje sud koji je uputio zahtjev smatra dokazanim, ponavljam, ne postoji problem rizika, nego utvrđivanja ulaska robe u gospodarske tokove Unije.

43.

Stoga je prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev isključivo hipotetsko.

44.

U svakom slučaju, razmotriti u meritum tog prvog pitanja, za slučaj da se Sud ne slaže s mojim mišljenjem, te u odgovoru na drugo pitanje analizirati u kojoj mjeri i pod kojim uvjetima sama povreda carinskih propisa može dovesti do pretpostavke da je roba ušla u gospodarske tokove Unije.

B. Meritum

45.

Kao što sam istaknuo u svojem mišljenju u predmetu Wallenborn Transports (13), „[z]a obvezu obračuna PDV-a pri uvozu odlučuje je to da se roba na koju se primjenjuje može unijeti u gospodarski prostor Unije i, stoga, biti predmet kasnije potrošnje”.

46.

Tada sam podsjetio da je to potvrdio Sud u presudi Eurogate Distribution u kojoj je smatrao da bi se dug po osnovi PDV-a nastao zbog povrede carinskih propisa „mogao [...] dodati carinskom dugu ako nezakonito postupanje koje je dovelo do tog duga omogućuje pretpostavku da je predmetna roba ušla u gospodarske tokove Unije i da je, dakle, mogla biti predmet potrošnje, stvarajući tako dogaj koji dovodi do plaćanja PDV-a” (14).

47.

Sud je razmatrao isto načelo prilikom rješavanja predmeta Wallenborn Transports (15).

48.

Sud je u obama slučajevima utvrdio da upravo „[s obzirom na] nezakonito postupanje koje je dovelo do [carinskog] duga”, odnosno s obzirom na konkretnu povredu carinskih propisa koja se pobija u predmetnim postupcima i s obzirom na njezin kontekst, nije moguće prihvatiti da je sporna roba ušla u gospodarske tokove Unije:

—

U predmetu Eurogate Distribution, zato što se, unatoč neispunjavanju obveze odgovarajućeg upisa iznošenja robe iz carinskog skladišta u evidenciju robe, smatralo dokazanim da je roba bila obuhvaćena postupkom carinskog skladištenja sve do svojeg ponovnog izvoza „te nije sporno da nije postojao nikakav rizik da će ona ući u gospodarske tokove Unije” (16).

—

U predmetu Wallenborn Transports, zato što, iako je roba bila izuzeta od carinskog nadzora u slobodnoj zoni te se više nije nalazila u njoj, sud koji je uputio zahtjev smatrao je dokazanim da, prije nego što je roba izašla iz slobodne zone s krajnjim odredištem u trećoj zemlji, „nije došlo do ulaska u gospodarski prostor države članice čijem državnom području pripada slobodna zona jer je roba nakon izuzimanja od carinskog nadzora prvotno ostala u slobodnoj zoni odakle nije ni puštena u slobodni promet ni potrošena ni upotrijebljena” (17).

49.

Točno je da se Sud u predmetu Eurogate Distribution pozvao na rizik da će sporna roba ući u gospodarske tokove Unije (18).

50.

Čini se da sud koji je uputio zahtjev tumači to upućivanje kao da je za utvrđivanje toga je li došlo do uvoza odlučujuće utvrditi postojanje tog rizika. Budući da je u presudi Wallenborn Transports utvrđeno da je odlučujuće provjeriti da roba nije ušla u gospodarske tokove (19), sud koji je uputio zahtjev upozorava na određeno proturječenje, što ga navodi na postavljanje pitanja je li za obračun PDV-a pri uvozu dovoljan puki rizik od ulaska robe u gospodarske tokove Unije.

51.

Pažljivim čitanjem navedenih presuda može se odbaciti bilo kakva dvojba o proturječju među njima.

52.

Najelna ideja uvijek je bila da se PDV pri uvozu naplaćuje ulaskom robe u gospodarske tokove Unije. U tom smislu nema dvojbi u pogledu odgovora na prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev: „[U]voz u smislu članka 2. stavka 1. točke (d) i članka 30. Direktive [o PDV-u] [pretpostavlja ulazak robe] unesen[e] u područje Unije [...] u gospodarske tokove Unije” a da pritom nije „dovoljan samo rizik da unesena roba će u gospodarske tokove Unije”.

53.

Međutim, ulazak robe u gospodarske tokove Unije može se (a) utvrditi kao činjenica koja se stvarno dogodila (fizički ulazak) ili (b) samo pretpostaviti. Potonji slučaj predviđa se u Direktivi 2006/112 kada je ispunjen niz okolnosti (na primjer, nepoštovanje carinskih propisa).

54.

Zapravo, u tom području postoji niz pravnih pretpostavki:

—

U skladu s prvom pretpostavkom, sva roba unesena u državno područje države članice iz treće države namijenjena je potrošnji te se stoga nastoji unijeti u gospodarske tokove Unije. Ta se pretpostavka može oboriti ako je roba obuhvaćena određenim postupcima predviđenim carinskim propisima, poput postupka vanjskog provoza ili carinskog skladištenja.

—

Pripadnost tim sustavima dovodi do druge pretpostavke: u tom se slučaju smatra (pretpostavlja) da roba, iako se fizički nalazi na državnom području države članice, nije ušla u Uniju te se stoga ne može unijeti u njezine gospodarske tokove.

—

Treća pretpostavka ima ukinak kada se druga obori zbog nepoštovanja carinskih propisa koji su omogućili njezino postojanje. U tim okolnostima, može se reći da se ponovno primjenjuje prva pretpostavka (odnosno da se roba koja ulazi u područje Unije unosi u gospodarske tokove Unije) te se krug zatvara.

55.

Drugim riječima, tako je navedeno u presudama Wallenborn Transports i Eurogate Distribution: „[D]ug 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 oporezivi događaj u pogledu PDV-a” (20).

56.

Ako se prva pretpostavka (roba unesena iz treće države ulazi u gospodarske tokove Unije) i druga pretpostavka (roba obuhvaćena određenim postupkom ne ulazi u navedene gospodarske tokove) mogu oboriti, tada se oboriti može i treća (roba kojom se nisu poštovali carinski propisi, na temelju kojih je bila moguća druga pretpostavka, ulazi u gospodarske tokove). Nijedna od tih triju pretpostavki nije nepobitna (iuris et de iure), nego je uvijek moguć podnijeti dokaz o protivnom (iuris tantum).

57.

Upravo je to slučaj u predmetima Wallenborn Transports i Eurogate Distribution: oborena je pretpostavka prema kojoj roba ulazi u gospodarske tokove zbog nepoštovanja carinskih propisa (treća pretpostavka), s obzirom na to da je dokazano da, unatoč tom nepoštovanju, roba nije ušla u navedene gospodarske tokove:

—

U predmetu Eurogate Distribution zato što se, unatoč neispunjavanju obveze upisa, moglo dokazati da je roba bila obuhvaćena postupkom carinskog skladištenja sve do svojeg ponovnog izvoza (21).

—

U predmetu Wallenborn Transports zato što se, iako je roba izuzeta od carinskog nadzora, dokazalo da je ostala u slobodnoj zoni te da nije puštena u slobodni promet, nije potrošena i nije upotrijebljena (22).

58.

U presudi Eurogate Distribution doista je potvrđeno da je „roba bila obuhvaćena postupkom carinskog skladištenja sve do svojeg ponovnog izvoza te nije sporno da nije postojao nikakav rizik da će ona ući u gospodarske tokove Unije” (23). Kao što sam ranije istaknuo, čini se da sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu potonje rečenice te je tumači na način da je dovoljno pozvati se na postojanje tog rizika kako bi se smatralo da je roba sigurno ušla u gospodarske tokove Unije.

59.

Prema mojem mišljenju, tom se rečenicom željelo reći da, s obzirom na to da je roba iz tog spora bila obuhvaćena postupkom carinskog skladištenja, na temelju nepoštovanja carinskih propisa ne može se zaključiti, u opisanim okolnostima, da je roba ušla u gospodarske tokove Unije. Drugim riječima, protiv povrede carinskih propisa mogla se stoga uspješno istaknuti činjenica da je roba bila ponovno izvezena i da, posljedično, nije ušla u gospodarske tokove Unije (24).

60.

Stoga se ne može zaključiti da puki rizik od ulaska robe u gospodarske tokove Unije, zajedno s neispunjavanjem nekih carinskih pravila, nužno dovodi do obračuna PDV-a pri uvozu.

61.

Prenošenjem tih argumenata na spor, uvijek polazeći od činjenica iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, nepoštovanje carinskih odredbi u zračnoj luci u Frankfurtu na Majni, u kojoj se roba samo prenijela iz jednog zrakoplova u drugi s odredištem u Grčkoj, nije važno za ubiranje PDV-a pri uvozu u Njemačku (iako je nastao carinski dug, što nije sporno).

62.

Zbog tog neispunjavanja formalnih obveza ne bi bilo moguće obračunati PDV pri uvozu, u skladu s presudom Wallenborn Transports, da je roba bila namijenjena ponovnom izvozu, kojem je prethodilo njezino skladištenje u zračnoj luci u Frankfurtu na Majni, s obzirom na to da ponovni izvoz znači da roba ne ulazi u gospodarske tokove Unije. Ne vidim zašto bi situacija bila suprotna ako je odredište robe, nakon što je zračnim putem prevezena u Frankfurt na Majni (25), bila Grčka, odnosno zemlja u kojoj je došlo do njezina gospodarskog ulaska (to jest, stvarnog ulaska u gospodarske tokove Unije) i njezina kasnijeg puštanja u potrošnju.

63.

Drugim riječima, s obzirom na to da je dokazano da roba u biti nije ušla u gospodarske tokove Unije u Njemačku, nego u Grčku, formalna nepravilnost do koje je došlo u zračnoj luci u Frankfurtu na Majni sama po sebi nije dostatna pravna osnova kako bi se obračunao PDV pri uvozu u Njemačku.

64.

Stoga se slažem s načinom na koji sam sud koji je uputio zahtjev tumačio presudu Eurogate Distribution kako bi je primijenio na predmetni spor: „U skladu s tim kriterijem, u predmetnom slučaju ne bi trebala nastati obveza obračuna njemačkog poreza na promet [PDV] pri uvozu jer ni nezakoniti ulazak ni izuzimanje od carinskog nadzora nisu doveli do toga da je roba u njemačkom poreznom području ušla u gospodarske tokove Unije. Naime, utvrđeno je da je prevezena u Atenu i da je tek tamo [u Grčku] namijenjena potrošnji” (26).

65.

S obzirom na to, primjenjuje se pravilo iz članka 60. Direktive 2006/112, odnosno mjesto uvoza robe (i stoga ubiranje PDV-a) „je država članica na čijem teritoriju se nalazi roba prilikom ulaska u Zajednicu”.

66.

Kao što je Komisija istaknula na raspravi, druga je stvar to što sud koji je uputio zahtjev nije upoznat s time da je PDV zapravo plaćen u Grčku (27). Međutim, ovdje ne treba utvrditi što se stvarno dogodilo, nego što se trebalo dogoditi s obzirom na odredbe prava Unije primjenjive na ovaj slučaj.

67.

Sud koji je uputio zahtjev utvrdio je da je ono što se trebalo dogoditi, u skladu s pravom Unije, to da roba nije ušla u gospodarske tokove Unije preko Njemačke i da tijela te države članice nisu mogla zahtijevati plaćanje PDV-a pri uvozu, nego samo plaćanje duga koji je nastao zbog povrede carinskih propisa.

V. Zaključak

68.

S obzirom na prethodno navedeno, predlažem Sudu da prvo prethodno pitanje koje je uputio Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena) proglasi nedopuštenim i da na drugo pitanje odgovori na sljedeći način:

„Članak 2. stavak 1. točka (d) Direktive Vijeća 2006/112/EEZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s člancima 30. i 60. iste direktive, treba tumačiti na način da:

—

Uvoz robe znači da je roba ušla u gospodarske tokove Unije, pri čemu treba pretpostaviti da je do tog ulaska došlo u državi članici u kojoj je navedena roba prestala biti obuhvaćena nekim od postupaka navedenih u članku 61. stavku 1. Direktive 2006/112;

—

U okolnostima poput onih u ovom sporu, sud koji je uputio zahtjev može smatrati da je ta pretpostavka oborena ako se dokaže da je roba, unatoč povredi carinskih propisa kojima se uređuju postupci iz članka 61. stavka 1. Direktive 2006/112, i s time povezanim nastankom carinskog duga u državi članici u kojoj je počinjena povreda, unesena u gospodarske tokove Unije preko državnog područja druge države članice u kojoj je namijenjena potrošnja tako da se PDV naplaćuje u potonjoj državi članici.”

(1) Izvorni jezik: španjolski

(2) Presuda od 2. lipnja 2016. (C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405); u daljnjem tekstu: presuda Eurogate Distribution

(3) Presuda od 1. lipnja 2017. (C-571/15, EU:C:2017:417); u daljnjem tekstu: presuda Wallenborn Transports

(4) Predmeti C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:1

(5) Predmet C-480/12, EU:C:2014:329

(6) Uredba Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1992., L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.); u daljnjem tekstu: CZZ

(7) 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.)

(8) Zakon od 21. veljače 2005. (BGBl. 2005. I, str. 386.), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku; (u daljnjem tekstu: UStG)

(9) Konkretno, presude Eurogate Distribution i Wallenborn Transports; od 15. svibnja 2014., X (C-480/12, EU:C:2014:329) i od 18. svibnja 2017., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392)

(10) Odjeljak I. prvi podstavak odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

(11) Odjeljak II. točka 2. podtočka (b) drugi podstavak odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

(12) Hipotetska priroda pitanja jedan je od razloga, uz nerelevantnost odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku u odnosu na predmet glavnog postupka ili nedostatnost činjeničnih ili pravnih elemenata nužnih za pružanje korisnog odgovora, zbog kojih je moguće oboriti pretpostavku relevantnosti prethodnih pitanja. Vidjeti presude od 16. lipnja 2015., Gauweiler i dr. (C-62/14, EU:C:2015:400, t. 24. i 25.); od 4. svibnja 2016., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, t. 15. i 16.); od 5. srpnja 2016., Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, t. 19.); od 15. studenoga 2016., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, t. 54.); od 28. ožujka 2017. Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, t. 50. i 155.) i od 10. srpnja 2018., Jehovan todistajat (C-25/17, EU:C:2018:551, t. 31.).

(13) Predmet C-571/15, EU:C:2016:944, t. 67.

(14) Presuda Eurogate Distribution, točka 65.

(15) Presuda Wallenborn Transports, točka 54.

(16) Presuda Eurogate Distribution, točka 65.

(17) Na tu se situaciju poziva u točki 56. presude Wallenborn Transports.

(18) Presuda Eurogate Distribution, točka 65.

(19) Prema riječima Suda, „ako se u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom predmetu [...] pokaže da predmetna roba nije ušla u gospodarske tokove Unije [...] uopće se ne može potraživati PDV na uvoz” (presuda Wallenborn Transports, točka 56.).

(20) Presuda Wallenborn Transports, točka 54. Moje isticanje

(21) Presuda Eurogate Distribution, točka 65.

(22) Presuda Wallenborn Transports, točka 56.

(23) Presuda Eurogate Distribution, točka 65. Moje isticanje

(24) Tada je Sud smatrao da neispunjavanje konkretne carinske obveze (upis robe u evidenciju robe) u predmetnim okolnostima nije značilo da roba ulazi u gospodarske tokove Unije, s obzirom na to da je ona, kako je dokazano, u konačnici ponovno izvezena.

(25) U skladu s odlukom kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, u određenim je slučajevima prijevozu robe u Atenu prethodio postupak vanjskog provoza u zračnoj luci u Parizu, odakle je poslana u Frankfurt na Majni.

(26) Odjeljak II. dio 3. točka (b) podtočka (cc) četvrti podstavak odluke kojom se upućuje zahtjev

za prethodnu odluku

(27) FedEx sudu koji je uputio zahtjev nije mogao podnijeti dokaze u pisanom obliku o obračunu grčkog PDV-a, što se pripisuje vremenu proteklom od isporuke robe u Grčkoj (2007. i 2008.).