

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

25. lipnja 2015.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Carinski zakonik Zajednice – Uredba (EEZ) br. 2913/92 – članci 203. i 204. – Uredba (EEZ) br. 2454/93 – članak 859. – Postupak vanjskoga provoza – Nastanak carinskog duga – Izuzimanje ili neizuzimanje ispod carinskog nadzora – Neispunjenje obveze – Nepravodobno podnošenje robe odredišnoj carinarnici – Roba koju je primatelj odbio primiti i koja je vraćena a da nije podnesena carinarnici – Roba koja je putem nove deklaracije ponovno stavljena u postupak vanjskoga provoza – Direktiva 2006/112/EZ – članak 168. točka (e) – Prijevoznikov odbitak PDV-a na uvoz“

U predmetu C-187/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Østre Landsret (Danska), odlukom od 4. travnja 2014., koju je Sud zaprimio 16. travnja 2014., u postupku

**Skatteministeriet**

protiv

**DSV Road A/S,**

uz sudjelovanje:

**Danske Speditører,**

SUD (peto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász i D. Šváby, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za DSV Road A/S, A. Hedetoft, *advokat*,
- za Danske Speditører, R. Køie, *advokat*,
- za dansku vladu, C. Thorning, u svojstvu agenta, uz asistenciju D. Aukena, *advokat*,
- za češku vladu, M. Smolek i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za grčku vladu, G. Skiani i M. Germani, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, C. Soulay i L. Grønfeldt, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluži bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

## **Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 203. stavka 1. i članka 204. stavka 1. točke (a) Uredbe 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 Vijeća (EZ) br. 1791/2006 od 20. studenoga 2006. (SL L 363, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 1., str. 187., u daljnjem tekstu: Carinski zakonik), članka 859. Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) 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. 214/2007 od 28. veljače 2007. (SL L 62, str. 6.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 15., str. 236., u daljnjem tekstu: Provedbena uredba), te članka 168. točke (e) Direktive 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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Skatteministerieta (ministarstvo poreza i trošarina) i društva DSV Road A/S (u daljnjem tekstu: DSV) zbog plaćanja carine i poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) na robu koja je prevezena u okviru više postupaka vanjskog provoza Zajednice.

## **Pravni okvir**

### *Pravo Unije*

3 Članak 37. Carinskog zakonika određuje:

„1. Roba unesena u carinsko područje Zajednice podliježe carinskom nadzoru od trenutka njezina unosa. Roba može podlijegati provjeri od strane carinskog tijela 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.“

4 Članak 91. stavak 1. tog zakonika glasi:

„1. Postupak vanjskog provoza dopušta kretanje robe od jednog do drugog mjesta unutar carinskog područja Zajednice, i to:

a) robe koja nije roba Zajednice, a ne podliježe plaćanju uvoznih carina i drugih davanja ili mjerama trgovinske politike;

[...]"

5 ?lanak 92. navedenog zakonika propisuje:

„1. Postupak vanjskog provoza završava [i obveze nositelja su ispunjene] podnošenjem robe i odgovaraju?ih isprava odredišnoj carinarnici u skladu s odredbama odre?enog postupka.

2. [Postupak vanjskog provoza završavaju carinska tijela kada su u položaju utvrditi, na temelju usporedbe podataka koji su na raspolaganju polaznoj i odredišnoj carinarnici, da je postupak ispravno okon?an.]“

6 U skladu s ?lankom 96. stavkom 1. istog zakonika:

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

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

b) poštivanje odredaba koje se odnose na postupak provoza Zajednice.“

7 ?lanak 203. Carinskog zakonika propisuje:

„1. Uvozni carinski dug nastaje:

– nezakonitim izuzimanjem ispod carinskog nadzora robe koja podliježe pla?anju uvoznih carina.

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

3. Dužnici su:

– osoba koja je izuzela robu ispod carinskog nadzora,

[...]"

8 Prema ?lanku 204. stavku 1. tog zakonika:

„1. Uvozni carinski dug nastaje:

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

[...]

u slu?ajevima razli?itim od navedenih u ?lanku 203., osim ako se utvrdi da navedeni propusti nisu bitno utjecali na pravilnu provedbu privremenog smještaja ili odre?enog carinskog postupka.“

9 ?lanak 356. Provedbene uredbe glasi:

„[1. Polazišna carinarnica utvr?uje rok u kojemu se roba mora podnijeti odredišnoj carinarnici, vode?i ra?una o planu puta, važe?em prijevoznom ili drugom zakonodavstvu i, gdje je prikladno, o pojedinostima koje je dostavio glavni obveznik.]

[...]

3. [Ako je roba odredišnoj carinarnici podnesena po isteku roka koji je propisala polazna carinarnica, a nepoštivanje tog roka proizlazi iz okolnosti koje su na zadovoljavaju?i na?in objašnjene odredišnoj carinarnici, a za koje nije odgovoran prijevoznik ili glavni obveznik, smatra se da je potonji podnio robu u roku.]“

10 ?lanak 859. te uredbe glasi:

„Smatra se da sljede?i propusti nemaju bitnog utjecaja na pravilnu provedbu privremenog smještaja ili predmetnog carinskog postupka u smislu ?lanka 204. stavka 1. [Carinskog] zakonika, ako:

- ne predstavljaju pokušaj nezakonitog izuzimanja robe ispod carinskog nadzora,
- ne uklju?uju o?itu nemarnost od strane osobe na koju se to odnosi,
- su naknadno ispunjene sve formalnosti potrebne za [ure?ivanje] položaja robe:

[...]

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

- a) roba stavljena u taj postupak bila je podnesena 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, i
- c) kada se nije poštovao vremenski rok utvr?en ?lankom 356. i kada se ne primjenjuje stavak 3. toga ?lanka, a roba je unato? tome dostavljena odredišnoj carinarnici unutar razumnog vremenskog roka;]

[...]“

11 Prema ?lanku 168. Direktive o PDV-u:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi ?lanici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljede?e od PDV-a koji je dužan platiti:

[...]

(e) PDV koji se mora platiti ili koji je pla?en vezano uz uvoz robe u tu državu ?lanicu.“

12 U skladu s ?lankom 201. navedene direktive:

„Pri uvozu je PDV dužna platiti osoba ili osobe koje država ?lanica uvoza odredi ili prizna kao osobe koje su odgovorne za pla?anje poreza.“

*Dansko pravo*

13 Članak 39. stavak 1. Carinskog zakona (Toldloven), u inačici kodificiranoj Aktom br. 867 (lovbekendtgørelse nr 867), od 13. rujna 2005., glasi:

„Plaćanje carina i poreza na robu odgovornost je:

1) osobe koja u dansko carinsko područje uvozi ili naruži uvoz robe koja nije u slobodnom prometu na carinskom području Europske unije;

[...]

4) vozača ili vlasnika prijevoznog sredstva koji prevozi robu pod carinskim nadzorom ili robu na koju se pod određenim uvjetima ne plaćaju carine i porezi. Isto vrijedi za osobu u čijem se posjedu nalazi takvo prijevozno sredstvo.“

14 Članak 37. Zakona o PDV-u (Momsloven) određuje:

„Poduzetnici koji su registrirani u skladu s člancima 47., 49., 51. ili 51.a prilikom izračuna poreza koji se duguje kao pretporez u smislu članka 56. stavka 3. mogu odbiti porez predviđen ovim zakonom za kupnju i ostale transakcije poduzetnika u vezi s robom i uslugama koji su isključivo korišteni u svrhu poduzetnikovih isporuka koje nisu izuzete od poreza [...].“

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

15 DSV, danski poduzetnik čije su djelatnosti prijevoz i logistika, kao glavni obveznik 23. kolovoza 2007. i 10. travnja 2008. pokrenuo je dva postupka vanjskog provoza Zajednice (u daljnjem tekstu: postupci provoza) za prijevoz 148 i 703 paketa elektroničkih proizvoda izmeđ u polazne carinarnice u slobodnoj luci Kopenhagen (Danska) i odredišne carinarnice u Jönköpingu (Švedska). Danska tijela polazne carinarnice naložila su puštanje robe a da je nisu fizički kontrolirala, pri čemu su rokovi podnošenja odredišnoj carinarnici bili određeni do 31. kolovoza 2007. i do 13. travnja 2008.

16 U obama slučajevima DSV je prevezao robu u Jönköping, gdje je njezin primatelj, međutim, odbio njezin primitak. Zbog toga je 4. rujna 2007. i 14. travnja 2008. DSV tu robu vratio u slobodnu luku Kopenhagen a da ona nije bila podnesena carinarnici u Jönköpingu ili carinarnici u slobodnoj luci Kopenhagen te da provozne isprave nisu bile poništene.

17 DSV tvrdi da je istih 148 i 703 paketa elektroničkih proizvoda bilo vraćeno u Jönköping 13. rujna 2007. i 17. travnja 2008. zajedno s drugim elektroničkim proizvodima. Za svaku od tih isporuka DSV je pokrenuo novi postupak provoza i sastavljena je nova provozna isprava, koja se odnosila na ukupno 573 i 939 paketa elektroničkih proizvoda. Ti drugi postupci provoza bili su ispravno zaključeni 13. rujna 2007. i 23. travnja 2008. Međutim, Skatteministeriet osporava činjenicu da je 148 i 703 paketa elektroničkih proizvoda koji su bili predmet prvih postupaka provoza također bilo uključeno u druge postupke provoza.

18 Za svaki od prvih postupaka provoza koji nisu bili završeni danske told- og skatteforvaltning (danska središnja uprava za pristojbe i carine) primjenom članka 203. Carinskog zakonika i, podredno, primjenom članka 204. tog zakonika od DSV-a je zahtijevao plaćanje carine. Usto, danske told- og skatteforvaltning na temelju članka 39. stavka 1. točke 4. Carinskog zakona, u inačici kodificiranoj Aktom br. 867 od 13. rujna 2005., zahtijevao je plaćanje PDV-a na uvoz za robu koja je bila predmet tih postupaka. Iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da je DSV platio PDV na uvoz, ali da mu je pravo na odbitak tog PDV-a bilo odbijeno. Budući da je DSV osporavao te odluke, predmet je sada u tijeku pred Østre Landsretom (žalbeni sud regije Est).

19 U tim je okolnostima Østre Landsret odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 203. stavak 1. [Carinskog zakonika] tuma?iti na na?in da u situaciji poput one u glavnom postupku dolazi do izuzimanja ispod carinskog nadzora, pod pretpostavkom da se (a) svaki od dvaju zapo?etih postupaka provoza u 2007. i 2008. odnosio na istu robu ili (b) ne može dokazati da se radilo o istoj robi?

2. Treba li ?lanak 204. Carinskog zakonika tuma?iti na na?in da u situaciji poput one u glavnom postupku nastaje carinski dug, pod pretpostavkom da se (a) svaki od dvaju zapo?etih postupaka provoza u 2007. i 2008. odnosio na istu robu ili (b) ne može dokazati da se radilo o istoj robi?

3. Treba li ?lanak 859. [Provedbene uredbe] tuma?iti na na?in da u situaciji poput one u glavnom postupku postoji povreda obveza koja nije imala bitan u?inak na pravilan tijek carinskog postupka, pod pretpostavkom da se (a) svaki od dvaju zapo?etih postupaka provoza u 2007. i 2008. odnosio na istu robu ili (b) ne može dokazati da se radilo o istoj robi?

4. Može li država ?lanica u koju je roba uvezena odbiti osobi koju je odredila kao poreznog obveznika pravo na odbitak PDV-a na uvoz sukladno ?lanku 168. to?ki (e) Direktive o PDV-u, kada je PDV na uvoz bio obra?unat prijevozniku predmetne robe koji nije uvoznik ni vlasnik te robe, nego je samo prevezio pošiljku u okviru svoje djelatnosti prijevoza tereta na koju se pla?a PDV i bio zadužen za njezino carinjenje?“

## O prethodnim pitanjima

### *Prvo pitanje*

20 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 203. stavak 1. Carinskog zakonika tuma?iti na na?in da carinski dug na temelju tog ?lanka nastaje samo zato što se roba stavljena u postupak provoza nakon neuspjelog pokušaja isporuke vratila u polaznu slobodnu luku a da nije podnesena ni odredišnoj carinarnici ni carinarnici slobodne luke.

21 Sud koji je uputio zahtjev postavlja to pitanje uzimaju?i u obzir dvije razli?ite ?injen?ne pretpostavke, to jest, s jedne strane, onu pod kojom je utvr?eno da je ista ta roba nakon toga ponovno prevezena u mjesto svojeg odredišta u okviru drugog postupka provoza koji je ispravno završen i, s druge strane, onu pod kojom se ne može utvrditi istovjetnost robe prevezene u okviru prvog i drugog postupka provoza.

22 Najprije valja podsjetiti da ?lanci 203. i 204. Carinskog zakonika imaju razli?ita podru?ja primjene. Naime, dok se prvi ?lanak odnosi na postupanja koja za posljedicu imaju izuzimanje robe ispod carinskog nadzora, drugi se ?lanak odnosi na neispunjavanje obveza i neispunjavanje uvjeta u vezi s razli?itim carinskim postupcima koji nisu utjecali na carinski nadzor (presuda X, C?480/12, EU:C:2014:329, t. 31.).

23 Iz teksta ?lanka 204. Carinskog zakonika proizlazi da se ta odredba primjenjuje samo u slu?ajevima koji se razlikuju od onih iz ?lanka 203. tog zakonika (presuda X, C?480/12, EU:C:2014:329, t. 32.).

24 Iz toga proizlazi da je, kako bi se odredilo na temelju kojeg od tih dvaju ?lanaka nastaje uvozni carinski dug, najprije potrebno ispitati predstavljaju li predmetne ?injenice izuzimanje ispod carinskog nadzora, u smislu ?lanka 203. stavka 1. Carinskog zakonika. Odredbe ?lanka 204. Carinskog zakonika mogu se primijeniti samo ako odgovor na to pitanje bude negativan (presuda X, C?480/12, EU:C:2014:329, t. 33.).

25 Kad je konkretno rije? o pojmu izuzimanja ispod carinskog nadzora iz ?lanka 203. stavka 1. Carinskog zakonika, potrebno je navesti da, sukladno sudskoj praksi Suda, taj pojam valja tuma?iti na na?in da obuhva?a svaki postupak ili svaki propust koji za posljedicu ima spre?avanje, makar privremeno, nadležnog carinskog tijela da pristupi robi koja podliježe carinskom nadzoru i izvrši provjere predvi?ene ?lankom 37. stavkom 1. Carinskog zakonika (presuda X, C?480/12, EU:C:2014:329, t. 34.).

26 U predmetnom slu?aju, kada je, s jedne strane, rije? o pretpostavci pod kojom se istovjetnost robe prevezene u okviru prvog i drugog postupka provoza ne može utvrditi, valja navesti da su uvjeti za nastanak carinskog duga na temelju ?lanka 203. stavka 1. Carinskog zakonika ispunjeni. Naime, pod tom pretpostavkom nije utvr?eno da je roba podnesena odredišnoj carinarnici, kako to zahtijeva ?lanak 96. stavak 1. to?ka (a) Carinskog zakonika. Me?utim, u takvoj situaciji nadležno carinsko tijelo ne može, u skladu s ?lankom 92. stavkom 2. Carinskog zakonika, utvrditi da je postupak završen na ispravan na?in.

27 S druge strane, pod pretpostavkom da se utvrdi istovjetnost robe prevezene u okviru prvog i drugog postupka provoza, ona je doista bila podnesena odredišnoj carinarnici u okviru njezine druge otpreme. Kad je rije? o toj pretpostavci, valja navesti da propust da se navedena roba podnese carinarnici Jönköping u okviru prve otpreme i da se podnese carinarnici slobodne luke Kopenhagen nakon svojeg povrata, stavljanje navedene robe u drugi postupak provoza kao i njezino nepravodobno podnošenje odredišnoj carinarnici nisu okolnosti koje su kao takve dovoljne za izuzimanje ispod carinskog nadzora.

28 Naime, budu?i da prvi postupak provoza nije zaklju?en i da za predmetnu robu nisu izmijenjeni carinsko odredište i carinski postupak, ona je prilikom svojeg povrata i smještaja u slobodnu luku Kopenhagen i dalje bila stavljena u prvi postupak provoza. Kako je to istaknula Europska komisija, u okviru postupka provoza carinski nadzor po naravi stvari obavlja se na daljinu. Carinski nadzor odnosi se na robu koja se ne nalazi na odre?enom mjestu, ve? se prevozi s jednog mjesta na drugo a da carinska tijela nisu u mogu?nosti provjeriti gdje se to?no nalazi u svakom trenutku prijevoza.

29 Taj nadzor koji se obavlja na daljinu ne otežavaju samo propusti da se predmetna roba podnese odredišnim carinarnicama ili carinarnicama slobodne luke, ako su ispunjeni svi ostali uvjeti u vezi s postupkom provoza. Naime, u takvoj situaciji predmetna roba, neovisno o tim propustima, i dalje se prevozi u dopuštenom postupku provoza te je prate odgovaraju?e provodne isprave, tako da carinska tijela mogu uvijek pristupiti toj robi i provjeriti je.

30 Ni stavljanje predmetne robe u drugi postupak provoza, što je dovelo do toga da se podnošenje te robe odredišnoj carinarnici zapravo nije dogodilo u okviru prvog, ve? u okviru drugog postupka provoza, ne može se kvalificirati kao izuzimanje ispod carinskog nadzora. Naime, nakon tog stavljanja robe u drugi postupak provoza, ona je i dalje podlijeerala carinskom nadzoru, pri ?emu je jedina promjena bila ta da taj nadzor više nije bio obuhva?en prvim, ve? drugim postupkom provoza.

31 Ni ?injenica da je DSV robu odredišnoj carinarnici zapravo podnio izvan roka za podnošenje utvr?enog u okviru prvog postupka provoza ne može se smatrati izuzimanjem ispod carinskog

nadzora. Naime, Sud je već presudio da samo prekoračenje roka podnošenja određenoj sukladno članku 356. stavku 1. Provedbene uredbe ne uzrokuje carinski dug zbog izuzimanja u smislu toga članka (vidjeti u tom smislu presudu X, C-480/12, EU:C:2014:329, t. 45.).

32 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 203. Carinskog zakonika treba tumačiti na način da carinski dug na temelju tog članka ne nastaje samo zato što se roba stavljena u postupak provoza nakon neuspjelog pokušaja isporuke vratila u polaznu slobodnu luku a da nije podnesena ni određenoj carinarnici ni carinarnici slobodne luke, ako je utvrđeno da je ista ta roba nakon toga ponovno prevezena u mjesto određeno u okviru drugog postupka provoza koji je ispravno završen. Nasuprot tome, pod pretpostavkom da se istovjetnost robe prevezene u okviru prvog i drugog postupka provoza ne može utvrditi, na temelju tog članka nastaje carinski dug.

#### *Drugo i treće pitanje*

33 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, na drugo i treće pitanje valja odgovoriti samo pod pretpostavkom da je utvrđena istovjetnost robe prevezene u okviru prvog i drugog postupka provoza.

34 Pod tom pretpostavkom, iako je točno da je DSV podnio tu robu određenoj carinarnici u okviru drugog postupka provoza, ipak ostaje činjenica da se to podnošenje dogodilo izvan roka za podnošenje utvrđeno u okviru prvog postupka provoza. Stoga je značajka navedene pretpostavke ta da je roba koja je stavljena u prvi postupak provoza određenoj carinarnici predana nepravodobno i u okviru drugog postupka provoza.

35 Svojim drugim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 204. Carinskog zakonika, u vezi s člankom 859. Provedbene uredbe, tumačiti na način da nepravodobno podnošenje robe stavljene u prvi postupak provoza određenoj carinarnici i njezino podnošenje u okviru drugog postupka provoza predstavlja neispunjenje obveze koje dovodi do nastanka carinskog duga.

36 Kao prvo, kada je riječ o pitanju je li u takvoj situaciji ispunjen uvjet koji dovodi do nastanka carinskog duga na temelju članka 204. stavka 1. točke (a) Carinskog zakonika, to jest neispunjenje jedne od obveza u vezi s postupkom provoza, Sud je već presudio da prekoračenje roka podnošenja određenoj sukladno članku 356. stavku 1. Provedbene uredbe uzrokuje carinski dug na temelju članka 204. Carinskog zakonika (vidjeti u tom smislu presudu X, C-480/12, EU:C:2014:329, t. 45.). Slijedom toga, taj je uvjet u glavnom predmetu u načelu ispunjen.

37 Taj zaključak nije doveden u pitanje presudom DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), na koju se u tom smislu poziva DSV. U toj je presudi Sud u biti smatrao da se članak 204. Carinskog zakonika ne primjenjuje u situaciji u kojoj je ovlašten pošiljatelj pogreškom bio započeo dva postupka provoza za jednu te istu robu. Obrazloženje iz navedene presude ne može se primijeniti u glavnom predmetu, s obzirom na to da su činjenice na kojima se temelje ta dva predmeta bitno različite.

38 Naime, s jedne strane, za razliku od činjenica o kojima je riječ u predmetu koji je doveo do presude DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da u glavnom predmetu predmetne otpreme nije izvršio DSV u svojstvu ovlaštenog pošiljatelja. S druge strane, u predmetu koji je doveo do presude DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435) predmetna roba nikada nije prevezena u okviru prvog postupka provoza, dok je u glavnom predmetu roba u pitanju ne samo prevezena u mjesto svojeg određeno i vraćena u mjesto polaska već je također smještena u slobodnu luku u okviru prvog postupka provoza.



39 Međutim, članak 356. stavak 3. Provedbene uredbe određuje da, ako je roba određenoj carinarnici podnesena po isteku roka koji je propisala polazna carinarnica, a nepoštovanje tog roka proizlazi iz okolnosti koje su na zadovoljavajući način objašnjene određenoj carinarnici, a za koje nije odgovoran prijevoznik ili glavni obveznik, smatra se da je potonji podnio robu u roku. Sud koji je uputio zahtjev dužan je provjeriti jesu li u predmetnom slučaju ti uvjeti ispunjeni.

40 Kao drugo, kada je riječ o pitanju je li ispunjen negativni uvjet iz članka 204. Carinskog zakonika koji isključuje to da carinski dug nastane na temelju tog članka ako „propusti nisu bitno utjecali na pravilnu provedbu privremenog smještaja ili određenog carinskog postupka“, valja podsjetiti da članak 859. Provedbene uredbe detaljno nabroja situacije u kojima bi taj uvjet mogao biti ispunjen (vidjeti u tom smislu presudu Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, t. 43.).

41 U predmetnom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje i pisanih očitovanja stranaka glavnog postupka proizlazi da su u glavnom postupku sporni osobito uvjeti iz druge i treće alineje članka 859. Provedbene uredbe i točke 2. podtočka (a) i (c) toga članka.

42 Kao prvo, kada je riječ o trećoj alineji i točki 2. podtočki (a) članka 859. te uredbe, tim se odredbama zahtijeva da su naknadno ispunjene sve formalnosti potrebne za uređivanje položaja robe i da je roba bila podnesena određenoj carinarnici uistinu netaknuta.

43 Danska vlada u biti ističe da ti uvjeti u glavnom predmetu nisu ispunjeni jer predmetna roba nije odmah podnesena i jer je bila pomiješana s drugom robom prije nego što je započeo novi postupak provoza.

44 Međutim, valja utvrditi da bi, pod pretpostavkom da je istovjetnost robe prevezene u okviru prvog i drugog postupka provoza utvrđena i da je taj drugi postupak provoza ispravno završen, navedeni uvjeti bili ispunjeni. Naime, s jedne strane, sama okolnost da prvi postupak provoza nije ispravno završen nije takve naravi da utječe na odgovor koji treba dati na pitanje jesu li naknadno ispunjene sve formalnosti potrebne za uređivanje položaja robe. S druge strane, pod tom pretpostavkom, predmetna roba bila je podnesena određenoj carinarnici uistinu netaknuta.

45 Kao drugo, kada je riječ o članku 859. točki 2. podtočki (c) Provedbene uredbe, njime se zahtijeva da, kada se nije poštovao rok utvrđen sukladno članku 356. te uredbe i kada se ne primjenjuje stavak 3. navedenog članka, roba ipak mora u razumnom roku biti podnesena određenoj carinarnici. Sud koji je uputio zahtjev dužan je ocijeniti jesu li ti uvjeti u glavnom predmetu ispunjeni.

46 Kao treće, kada je riječ o članku 859. drugoj alineji Provedbene uredbe, kojim se postavlja uvjet u skladu s kojim predmetni propusti ne uključuju očitovanost od strane osobe na koju se to odnosi, iz sudske prakse Suda proizlazi da pojam „očita nemarnost“ treba ocijeniti uzimajući u obzir osobito složenost odredaba koje je nepoštovanje dovelo do nastanka carinskog duga te poslovno iskustvo i pažnju gospodarskog subjekta (vidjeti u tom smislu presudu Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, t. 50. i 56.). Sud koji je uputio zahtjev dužan je na temelju tih kriterija i s obzirom na okolnosti glavnog predmeta ocijeniti je li riječ o očitovanoj nemarnosti DSV-a.

47 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo i treće pitanje valja odgovoriti tako da članak 204. Carinskog zakonika, u vezi s člankom 859. Provedbene uredbe, treba tumačiti na način da nepravodobno podnošenje robe stavljene u prvi postupak provoza određenoj carinarnici i njezino podnošenje u okviru drugog postupka provoza predstavlja neispunjenje obveze koje dovodi do nastanka carinskog duga, osim ako su ispunjeni uvjeti iz članka 356. stavka 3. ili članka 859. druge alineje i članka 859. točke 2. podtočke (c) te uredbe, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

#### *četvrto pitanje*

48 Svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 168. točku (e) Direktive o PDV-u tumačiti na način da su mu protivni nacionalni propisi koji isključuju pravo na odbitak PDV-a na uvoz koji je dužan platiti prijevoznik, obveznik PDV-a, koji nije ni uvoznik ni vlasnik predmetne robe, već se samo pobrinuo za njezin prijevoz i carinjenje u okviru svoje djelatnosti prijevoza tereta.

49 U tom pogledu, valja utvrditi da prema tekstu članka 168. točke (e) Direktive o PDV-u pravo na odbitak postoji samo ako se uvezena roba koristi za oporezive transakcije poreznog obveznika. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda u području prava na odbitak PDV-a pri stjecanju robe ili korištenju usluga, taj je uvjet ispunjen samo kada je trošak ulaznih usluga uključen u cijenu određenih izlaznih transakcija ili u cijenu robe ili usluga koje je porezni obveznik isporučio odnosno pružio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti (vidjeti presude SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 60. i Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, t. 48.).

50 Međutim, budući da vrijednost prevezene robe nije dio troškova koji čine cijenu koju će prijevoznik, čija je aktivnost ograničena na prijevoz te robe za novčanu naknadu, fakturirati, uvjeti primjene članka 168. točke (e) Direktive o PDV-u u predmetnom slučaju nisu ispunjeni.

51 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da na četvrto pitanje valja odgovoriti tako da članak 168. točku (e) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu nisu protivni nacionalni propisi koji isključuju pravo na odbitak PDV-a na uvoz koji je dužan platiti prijevoznik, obveznik PDV-a, koji nije ni uvoznik ni vlasnik predmetne robe, već se samo pobrinuo za njezin prijevoz i carinjenje u okviru svoje djelatnosti prijevoza tereta.

#### **Troškovi**

52 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

1. Članak 203. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice, kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 1791/2006 od 20. studenoga 2006., treba tumačiti na način da carinski dug na temelju tog članka ne nastaje samo zato što se roba stavljena u postupak vanjskog provoza Zajednice nakon neuspjelog pokušaja isporuke vratila u polaznu slobodnu luku a da nije podnesena ni odredišnoj carinarnici ni carinarnici slobodne luke, ako je utvrđeno da je ista ta roba nakon toga ponovno prevezena u mjesto odredišta u okviru drugog postupka vanjskog provoza Zajednice koji je ispravno završen. Nasuprot tome, pod pretpostavkom da se istovjetnost robe prevezene u okviru prvog i drugog postupka vanjskog provoza Zajednice ne može utvrditi, na temelju tog članka nastaje carinski dug.

2. Članak 204. Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 1791/2006, u vezi s člankom 859. Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 214/2007 od 28. veljače 2007., treba tumačiti na način da nepravodobno podnošenje robe stavljene u prvi postupak vanjskog provoza Zajednice odredišnoj carinarnici i njezino podnošenje u okviru drugog postupka vanjskog provoza Zajednice predstavlja neispunjenje obveze koje dovodi do nastanka carinskog duga, osim ako su ispunjeni uvjeti iz članka 356. stavka 3. ili članka 859. druge alineje i članka 859. točke 2. podtočke (c) te uredbe, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

3. Članak 168. točka (e) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu nisu protivni nacionalni propisi koji isključuju pravo na odbitak PDV-a na uvoz koji je dužan platiti prijevoznik, obveznik PDV-a, koji nije ni uvoznik ni vlasnik predmetne robe, već se samo pobrinuo za njezin prijevoz i carinjenje u okviru svoje djelatnosti prijevoza tereta.

Potpisi

\* Jezik postupka: danski