

## Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

3. ožujka 2021.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Carinska unija – Carinski zakonik Unije – Uredba (EU) br. 952/2013 – članak 87. stavak 4. – Mjesto nastanka carinskog duga – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 2. stavak 1. – članci 70. i 71. – Nastanak oporezivog događaja i nastupanje obveze obračuna PDV-a kod uvoza – Mjesto nastanka poreznog duga – Utvrđenje neispunjenja obveze koju nameće carinsko zakonodavstvo Unije – Roba koja je fizički unesena u carinsko područje Unije u jednoj državi članici, ali koja je ušla u gospodarske tokove Unije u državi članici u kojoj je to utvrđeno”

U predmetu C-7/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka), odlukom od 11. prosinca 2019., koju je Sud zaprimio 9. siječnja 2020., u postupku

**VS**

protiv

**Hauptzollamt Münster,**

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, R. Silva de Lapuerta (izvjestiteljica), potpredsjednica Suda, i N. Jääskinen, sudac,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Hauptzollamt Münster, K. Thode, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė i R. Pethke, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

**Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 71. stavka 1. drugog podstavka Direktive Vijeća 2006/112/EZ 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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe VS i Hauptzollamta Münster (Glavni carinski ured u Münsteru, Njemačka) u vezi s plaćanjem carine i poreza na dodanu vrijednost (PDV) na uvoz osobnog vozila registriranog u Turskoj koje je osoba VS uvezla na područje Europske unije.

## Pravni okvir

### Pravo Unije

#### *Direktiva o PDV-u*

3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u, uvoz robe podliježe plaćanju PDV-a. Uvozom robe u skladu s člankom 30. prvim stavkom te direktive smatra se ulazak u Uniju robe koja nije u slobodnom prometu.

4 Na temelju članka 60. navedene direktive, mjesto uvoza robe je država članica na čijem se području nalazi roba prilikom ulaska u Uniju.

5 U skladu s člankom 62. iste direktive:

„Za potrebe ove Direktive:

(1) „oporezivi događaj” znači događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a;

[...]”

6 U skladu s člankom 70. Direktive o PDV-u, oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa prilikom uvoza robe.

7 Člankom 71. stavkom 1. te direktive predviđeno je:

„Kada se roba prilikom ulaska u [Uniju] 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.”

#### *Carinski zakonik*

8 Člankom 79. Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije (SL 2013., L 269, str. 1. i ispravci od SL 2013., L 287, str. 90., SL 2015., L 70, str. 64., SL 2016., L 267, str. 2. i SL 2018., L 294, str. 44., u daljnjem tekstu: Carinski zakonik), naslovljenim „Carinski dug koji nastaje uslijed neispunjavanja obveza”, određuje se:

„1. Za robu koja podliježe uvoznoj carini, uvozni carinski dug nastaje uslijed neispunjavanja bilo čega od sljedećeg:

(a) jedne od obveza utvrđenih carinskim zakonodavstvom, koja se odnosi na unos robe koja

nije roba Unije na carinsko područje Unije, njezino izuzimanje ispod carinskog nadzora ili kretanje, preradu, privremeni smještaj, privremeni uvoz ili raspolaganje takvom robom unutar tog područja;

[...]

3. U slučajevima iz stavka 1. točka (a) i (b), dužnik je netko od sljedećih:

(a) svaka osoba koja je trebala ispuniti dotične obveze;

[...]"

9 Članak 87. Carinskog zakonika, naslovljen „Mjesto nastanka carinskog duga”, u stavku 4. predviđa:

„Ako carinsko tijelo utvrdi da je carinski dug nastao prema članku 79. ili članku 82. u drugoj državi članici i da je iznos uvozne ili izvozne carine koja odgovara tom dugu manji od 10 000 [eura], smatra se da je carinski dug nastao u državi članici u kojoj je to utvrđeno.”

10 Članak 135. Carinskog zakonika, naslovljen „Prijevoz na primjereno mjesto”, u stavku 1. određuje:

„Osoba koja unosi robu na carinsko područje Unije prevozi je bez odlaganja u carinski ured koji su odredila carinska tijela ili na bilo koje drugo mjesto koje su odredila ili odobrila ta tijela ili u slobodnu zonu, putem koji su odredila carinska tijela i u skladu s njihovim uputama, ako su ih dala.”

11 Članak 139. Carinskog zakonika, naslovljen „Podnošenje robe carini”, u stavku 1. određuje da robu unesenu u carinsko područje Unije podnosi carini odmah po dolasku u određeni carinski ured ili na drugo mjesto koje su carinska tijela odredila ili odobrila ili u slobodnu zonu, među ostalim, osoba koja je unijela robu na carinsko područje Unije.

### **Njemačko pravo**

12 U skladu s člankom 21. stavkom 2. Umsatzsteuergesetzes (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 21. veljače 2005. (BGBl. 2005 I, str. 386.), u svojoj verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku:

„Pravila primjenjiva na carinu primjenjuju se *mutatis mutandis* na PDV na uvoz, uz iznimku pravila u vezi s unutarnjom proizvodnjom u sustavu vraćanja i onih vezanih uz vanjsku proizvodnju.”

### **Glavni postupak i prethodno pitanje**

13 Osoba VS, koja boravi u Njemačkoj, dovezla je svoje osobno vozilo iz Turske, gdje je ono bilo registrirano, na područje te države članice, preko Bugarske, Srbije, Mađarske i Austrije. Ulazak tog vozila otkriven je u Njemačkoj prilikom policijske kontrole provedene 26. veljače 2018. U ožujku 2018. osoba VS odvezla je osobni automobil ponovno u Tursku, gdje ga je i prodala.

14 Nakon navedene kontrole glavni carinski ured u Münsteru je utvrdio, smatrajući da je osoba VS nakon ulaska u zemlju propustila prevesti vozilo do carinskog ureda i podnijeti carini, da je dotična osoba bila dužna platiti iznos od 1589 eura na ime uvozne carine i 3021,01 euro na ime PDV-a na uvoz.

15 Osoba VS je Finanzgerichtu Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka), sudu koji je uputio zahtjev, podnijela tužbu, ističući da je vozilo upotrebljavala samo kratko vrijeme i isključivo kao prijevozno sredstvo za privatna putovanja. Slijedom toga, navedeno vozilo nije

trebalo podvrgnuti uvoznoj carini.

16 Sud koji je uputio zahtjev najprije isti?e da se na osobu VS, suprotno onomu što ona prešutno tvrdi u svojoj tužbi, ne može primijeniti carinski postupak privremenog uvoza s obzirom na to da doti?na osoba u biti boravi na podru?ju Unije.

17 Taj sud smatra da je osoba VS prilikom uvoza vozila o kojem je rije? u glavnom postupku na podru?je Unije povrijedila odre?ene odredbe carinskog prava, osobito ?lanak 135. stavak 1. Carinskog zakonika, koji se odnosi na obvezu prijevoza robe u carinski ured, i ?lanak 139. stavak 1. tog zakonika koji se odnosi na obvezu podnošenja robe carini. Slijedom toga, uvozni carinski dug nastao je u skladu s ?lankom 79. stavkom 1. to?kom (a) navedenog zakonika, kojeg tužitelj u glavnom postupku duguje na temelju ?lanka 79. stavka 3. to?ke (a) istog zakonika.

18 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, nesporno je da je, u skladu s ?lankom 87. stavkom 4. Carinskog zakonika, carinski dug nastao u Njema?koj. Naime, kao prvo, iako je vozilo fizi?ki ušlo na podru?je Unije u Bugarskoj i stoga je u toj državi ?lanici trebalo biti prevezeno do carinskog ureda i podneseno carini, njema?ka tijela su utvrdila postojanje duga. Kao drugo, iznos carine koji odgovara tom dugu manji je od 10 000 eura.

19 U tim okolnostima ostaje utvrditi može li se na PDV na uvoz analogijom primijeniti ?lanak 87. stavak 4. Carinskog zakonika, što bi, u slu?aju potvrdnog odgovora, podrazumijevalo da se za taj porez tako?er smatra da je nastao u Njema?koj.

20 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev podsje?a da u skladu s ?lankom 71. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive o PDV-u, kada predmetna roba podliježe carinskim davanjima, porezni doga?aj nastaje i 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.

21 Stoga bi se, u ovom slu?aju, s obzirom na to da je na temelju ?lanka 79. stavka 1. to?ke (a) i ?lanka 87. stavka 4. Carinskog zakonika carinski dug koji se odnosi na vozilo u glavnom postupku nastao u Njema?koj, moglo zaklju?iti da je dug po osnovi PDV-a tako?er nastao u toj državi ?lanici, ?ak i ako je to vozilo fizi?ki ušlo na podru?je Unije u Bugarskoj.

22 Osim toga, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, u ovom su slu?aju ispunjeni ostali uvjeti potrebni za nastanak duga s osnove PDV-a. Naime, vozilo o kojem je rije? u glavnom postupku bilo je tijekom nekoliko mjeseci korišteno na podru?ju Unije a da nije stavljeno ni u kakav carinski postupak. Stoga, u skladu sa sudskom praksom Suda, neispunjenje carinskih odredbi omogu?uje pretpostavku da je vozilo ušlo u gospodarske tokove Unije te je stoga moglo biti predmet potrošnje.

23 Me?utim, Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu) izražava sumnje u pogledu mogu?nosti analogne primjene pravila iz ?lanka 87. stavka 4. Carinskog zakonika na nastanak duga s osnove PDV-a na uvoz. Naime, s jedne strane, valja odvojeno analizirati nadležnosti za naplatu carina, trošarina i PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 44.). S druge strane, ?lanak 71. Direktive o PDV-u odnosi se samo na trenutak nastanka PDV-a i ne sadržava nikakvo upu?ivanje na kriterije utvr?ene ?lancima 60. i 61. te direktive koji omogu?uju odre?ivanje mjesta uvoza.

24 U tim je okolnostima Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Trebali li ?lanak 71. stavak 1. drugi podstavak [Direktive o PDV-u] tuma?iti na na?in da se ?lanak

87. stavak 4. [Carinskog zakonika] analogno primjenjuje na nastanak [duga] s osnove PDV-a (PDV na uvoz)?”

## O prethodnom pitanju

25 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u tumačiti na način da PDV na uvoz koji se odnosi na robu koja podliježe carini može nastati u državi članici u kojoj je utvrđeno neispunjenje obveze koju nameće carinsko zakonodavstvo Unije.

26 U tom pogledu valja istaknuti da, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u, uvoz robe podliježe PDV-u i da se u skladu s člankom 30. prvim stavkom te direktive uvozom robe smatra ulazak u Uniju robe koja nije u slobodnom prometu.

27 Međutim, na temelju nekoliko elemenata može se istaknuti postojanje veze između PDV-a na uvoz i carina.

28 Najprije, iako je, u skladu s člankom 60. Direktive o PDV-u, uvoz robe obavljen u državi članici na čijem se području roba nalazi u trenutku njezina ulaska u Uniju, članak 71. stavak 1. drugi podstavak te direktive predviđa da, kada uvezena roba podliježe carinskim davanjima, porezni događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa kada nastupa oporezivi događaj koji se odnosi na ta davanja i kad nastupa obveza obračuna tih davanja.

29 Nadalje, PDV na uvoz i carinska davanja imaju slična osnovna obilježja s obzirom na to da nastaju pri uvozu u Uniju i pri ulasku robe u gospodarski tok država članica. Taj paralelizam potvrđuje i činjenica da članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u državama članicama omogućuje da se oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a na uvoz povezuju s oporezivim događajem i obvezom obračuna carinskih davanja (presuda od 10. srpnja 2019., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 41.).

30 Naposljetku, prema sudskoj praksi Suda, 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 oporezivi događaj u pogledu PDV-a (presuda od 10. srpnja 2019., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 44. i navedena sudska praksa).

31 Međutim, takva presumpcija može se oboriti ako se utvrdi da je, unatoč povredama carinskih propisa, koje su dovele do nastanka uvoznog carinskog duga u državi članici gdje su te povrede počinjene, roba unesena u gospodarske tokove Unije na području druge države članice, u kojima je ta roba bila namijenjena potrošnji. U tom slučaju oporezivi događaj PDV-a na uvoz nastao je u toj drugoj državi članici (presuda od 10. srpnja 2019., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 48.).

32 U tom pogledu valja istaknuti da je u predmetu u kojem je donesena presuda od 10. srpnja 2019., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), predmetna roba, iako je bila predmet povreda carinskih propisa na njemačkom državnom području, samo bila prenesena iz jednog zrakoplova u drugi na tom području, prije nego što je prevezena u Grčku. Naime, ta je država članica predstavljala njezino konačno odredište kao i mjesto potrošnje te robe.

33 U tim okolnostima Sud je utvrdio da je predmetna roba ušla u gospodarske tokove Unije u državi članici njezina konačnog odredišta i da je, posljedično, obveza plaćanja PDV-a na uvoz koji se odnosi na tu robu nastala u toj državi članici (presuda od 10. srpnja 2019., *Federal Express*

34 U ovom slu?aju iz informacija kojima Sud raspola?e proizlazi da je, poput okolnosti koje su dovele do presude od 10. srpnja 2019. (Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), vozilo o kojem je rije? u glavnom postupku doista fizi?ki ušlo na podru?je Unije kroz Bugarsku, tako da u toj državi ?lanici carinske obveze nisu bile poštovane.

35 Me?utim, iz istih informacija proizlazi, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, da je predmetno vozilo, iako je tijekom putovanja iz Turske prema Njema?koj najprije ušlo na carinsko podru?je Unije u Bugarskoj i, nakon toga prošlo kroz državno podru?je tre?e zemlje, odnosno Srbije, a zatim ponovno ušlo na navedeno carinsko podru?je u Ma?arskoj, doista korišteno u Njema?koj, državi ?lanici boravka osobe VS. Posljedi?no, ako je vozilo ušlo u gospodarski tok Unije u Njema?koj, obveza pla?anja PDV-a na uvoz nastala je u toj državi ?lanici.

36 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da PDV na uvoz koji se odnosi na robu koja podlije?e carinskim davanjima nastaje u državi ?lanici u kojoj je utvr?eno da je došlo do neispunjenja obveze koju name?e carinsko zakonodavstvo Unije, kada je predmetna roba, ?ak i ako je fizi?ki ušla na carinsko podru?je Unije u drugoj državi ?lanici, u gospodarski tok Unije ušla u državi ?lanici u kojoj je provedeno navedeno utvr?enje.

### **Troškovi**

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

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

**?lanak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in da porez na dodanu vrijednost na uvoz koji se odnosi na robu koja podlije?e carinskim davanjima nastaje u državi ?lanici u kojoj je utvr?eno da je došlo do neispunjenja obveze koju name?e carinsko zakonodavstvo Unije, kada je predmetna roba, ?ak i ako je fizi?ki ušla na carinsko podru?je Unije u drugoj državi ?lanici, u gospodarski tok Unije ušla u državi ?lanici u kojoj je provedeno navedeno utvr?enje.**

Potpisi

\* Jezik postupka: njema?ki