Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

9. lipnja 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Carinska unija – Carinski zakonik Zajednice – Uredba (EEZ) br. 2913/92 – Članak 29. – Određivanje carinske vrijednosti – Transakcijska vrijednost – Članak 29. stavak 1. točka (d) – Pojam ‚povezane osobe' – Članak 31. – Uzimanje u obzir informacija koje proizlaze iz nacionalne baze podataka u svrhu određivanja carinske vrijednosti – Uredba (EEZ) br. 2454/93 – Članak 143. stavak 1. točke (b), (e) i (f) – Situacije u kojima se smatra da su osobe povezane – Članak 181.a – Sumnje u vjerodostojnost prijavljene cijene"

U predmetu C-599/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve), odlukom od 3. studenoga 2020., koju je Sud zaprimio 13. studenoga 2020., u postupku

„Baltic Master" UAB

protiv

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

uz sudjelovanje:

Vilniaus teritorinė muitinė,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (izvjestitelj) i M. L. Arastey Sahún, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Emiliou,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 17. studenoga 2021.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za „Baltic Master" UAB, D. Aukštuolytė, *advokatė*,

* Jezik postupka: litavski

– za litavsku vladu, K. Dieninis, S. Grigonis i V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, u svojstvu agenata,

– za češku vladu, O. Serdula, M. Smolek i J. Vláčil, u svojstvu agenata,

– za estonsku vladu, N. Grünberg, u svojstvu agenta,

– za španjolsku vladu, J. Rodríguez de la Rúa Puig, u svojstvu agenta,

– za francusku vladu, G. Bain, A.-L. Desjonquères, D. Dubois i C. Mosser, u svojstvu agenata,

– za nizozemsku vladu, K. Bulterman i A. Hanje, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, F. Clotuche-Duvieusart i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 20. siječnja 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 29. stavka 1. točke (d) i članka 31. stavka 1. Uredbe 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.) kako je izmijenjena Uredbom (EZ) br. 82/97 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. prosinca 1996. (SL 1997., L 17, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 80.) (u daljnjem tekstu: Carinski zakonik Zajednice) kao i članka 143. točaka (b), (e) i (f) Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća br. 2913/92 (SL 1993., L 253, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 1., str. 3.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 46/1999 od 8. siječnja 1999. (SL 1999., L 10, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 10., str. 196.) (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva „Baltic Master” UAB i Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Carinski odjel pri Ministarstvu financija Republike Litve) u vezi s određivanjem carinske vrijednosti određene uvezene robe.

Pravni okvir

Carinski zakonik Zajednice

3 U članku 29. stavku 1. i 2. Carinskog zakonika Zajednice navodi se:

„1. Carinska vrijednost uvezene robe njezina je transakcijska vrijednost, a to je stvarno plaćena ili plativa cijena za robu koja se prodaje radi izvoza u carinsko područje Zajednice, usklađena, tamo gdje je to potrebno, s člancima 32. i 33. pod uvjetom da:

[…]

(d) kupac i prodavatelj nisu međusobno povezani ili, ako jesu, da je transakcijska vrijednost prihvatljiva za carinske svrhe u skladu sa stavkom 2.

2. (a) U postupku procjene prihvatljivosti transakcijske vrijednosti u smislu stavka 1., činjenica da su kupac i prodavatelj povezani nije dostatan razlog da se određena transakcijska vrijednost ocijeni neprihvatljivom. Ako je to potrebno, treba ispitati okolnosti prodaje i transakcijska vrijednost se prihvaća pod uvjetom da ta povezanost nije utjecala na cijenu. Ako, na temelju podataka dobivenih od deklaranta ili na drugi način, carinska tijela imaju razloga pretpostaviti da je povezanost utjecala na cijenu, o tome obavješćuju deklaranta i daju mu primjerenu mogućnost za odgovor. Ako to deklarant zahtijeva, obavijestit će se o razlozima pisanim putem.

(b) Pri prodaji između povezanih osoba, transakcijska se vrijednost prihvaća i roba procjenjuje u skladu sa stavkom 1. uvijek kada deklarant dokaže da je takva vrijednost gotovo jednaka jednoj od sljedećih vrijednosti u istom ili približno istom vremenskom razdoblju:
   i. transakcijskoj vrijednosti kod prodaje, između kupaca i prodavatelja koji nisu povezani ni u kojem konkretnom slučaju, istovjetne ili slične robe za izvoz u Zajednicu;
   ii. carinskoj vrijednosti istovjetne ili slične robe prema odredbama članka 30. stavka 2. točke (c);
   iii. carinskoj vrijednosti istovjetne ili slične robe prema odredbama članka 30. stavka 2. točke (d);

   U primjeni gore spomenutih provjera treba uzeti u obzir očite razlike u komercijalnim razinama, količinskim razinama, stavke nabrojane u članku 32. i troškove koje je imao prodavatelj pri prodaji u kojoj prodavatelj i kupac nisu povezani, a kojih nema pri prodaji u kojoj su prodavatelj i kupac povezani.

(c) Provjere navedene u točki (b) upotrebljavaju se na inicijativu deklaranta isključivo radi usporedbe. Prema navedenoj točki, ne dopušta se određivanje zamjenskih vrijednosti.”

4 Članak 30. tog zakonika predviđa:

„1. Kada nije moguće odrediti carinsku vrijednost prema članku 29., carinska vrijednost bit će određena tako što će se ići redom kroz stavak 2. točke (a), (b), (c), i (d) do prve točke prema kojoj se ona može odrediti, [osim u slučaju da] redoslijed primjene točaka (c) i (d) bude obratan [na zahtjev] deklarant[a]; samo onda kad se ta vrijednost ne može odrediti prema određenoj točki, mogu se primijeniti odredbe sljedeće točke u nizu koji je utvrđen pomoću ovog stavka.

2. Carinska vrijednost, kako je utvrđena ovim člankom, je:

(a) transakcijska vrijednost istovjetne robe prodane za izvoz u Zajednicu i izvezene u isto ili gotovo isto vrijeme kao i roba koja se procjenjuje;

(b) transakcijska vrijednost slične robe prodane za izvoz u Zajednicu i izvezene u isto ili gotovo isto vrijeme kao i roba koja se procjenjuje;

(c) vrijednost koja se temelji na jediničnoj cijeni po kojoj se najveća moguća ukupna količina takve ili istovjetne ili slične uvezene robe prodaje na području Zajednice osobama koje nisu povezane s prodavateljima;

(d) izračunata vrijednost čini zbroj:

– troška ili vrijednosti materijala i proizvodnje, ili druge vrste prerade, koja je upotrijebljena u proizvodnji uvezene robe,

– svote dobiti i općih troškova koja je jednaka uobičajenu iznosu koji se ostvaruje pri prodaji robe iste skupine ili vrste kao što je roba koja se procjenjuje i koju je proizveo proizvođač u zemlji izvoza za izvoz u Zajednicu,

– troška ili vrijednosti stavki iz članka 32. stavka 1. točke (e).

3. Dodatni uvjeti i detaljna pravila za primjenu gore navedenog stavka 2. utvrđuju se u skladu s postupkom Odbora."

5 Člankom 31. navedenog zakonika propisano je:

„1. Ako carinsku vrijednost uvezene robe nije moguće odrediti prema člancima 29. ili 30., carinska vrijednost se određuje na temelju podataka dostupnih u Zajednici, koristeći opravdana sredstva u skladu s načelima i općim odredbama:

– Sporazuma o provedbi članka VII. Općeg sporazuma o carinama i trgovini iz 1994.

– članka VII. Općeg sporazuma o carinama i trgovini iz 1994.

[i]

– odredbama iz ovog poglavlja.

2. Prema stavku 1. carinska vrijednost ne određuje se na temelju:

(a) prodajne cijene u Zajednici za robu proizvedenu u Zajednici;

(b) sustava koji omogućuje da se u carinske svrhe prihvati viša od dviju mogućih vrijednosti;

(c) cijene robe na domaćem tržištu zemlje izvoza;

(d) troškova proizvodnje, osim onih izračunatih vrijednosti koje su utvrđene za istovjetnu ili sličnu robu prema članku 30. stavku 2. točki (d);

(e) cijena za izvoz u zemlju koja nije dio carinskog područja Zajednice;

(f) najmanjih carinskih vrijednosti

ili

(g) proizvoljnih ili izmišljenih vrijednosti."

Provedbena uredba

6 Člankom 142. stavkom 1. točkom (d) Provedbene uredbe propisuje se:

„Za potrebe ove glave:

[…]

(d) ‚slična roba' znači roba proizvedena u istoj državi koja, premda nije u potpunosti ista, ima slična svojstva i slične sastavne materijale koji joj omogućuju izvršavanje istih funkcija i komercijalnu zamjenjivost; kakvoća robe, njezin ugled i postojanje zaštićenog znaka spadaju među čimbenike koji se uzimaju u obzir pri određivanju je li roba slična".

7 Članak 143. stavak 1. točke (b), (e) i (f) te uredbe određuju:

„U smislu glave II., poglavlja 3. Zakonika i ove glave, smatra se da su osobe [povezane] samo ako:

[…]

(b) su pravno priznati partneri u poslu;

[…]

(e) jedna izravno ili neizravno nadzire drugu;

(f) su izravno ili neizravno pod nadzorom treće osobe."

8 Članak 181.a stavak 1. navedene uredbe predviđa:

„1. Carinska tijela ne trebaju utvrditi carinsku vrijednost uvezene robe na temelju metode transakcijske vrijednosti ako u skladu s postupkom iz stavka 2. zbog osnovane sumnje nisu uvjeren[a] da deklarirana vrijednost odgovara ukupnom plaćenom iznosu ili iznosu koji treba platiti kako je navedeno u članku 29. Zakonika.

2. Kad carinska tijela imaju sumnje u smislu stavka 1., mogu zatražiti dodatne podatke u skladu s člankom 178. stavkom 4. Ako se te sumnje nastave, carinska tijela moraju prije donošenja konačne odluke obavijestiti dotičnu osobu, ukoliko treba i u pisanom obliku, o razlozima tih sumnji i omogućiti joj [davanje] odgovora. Konačna odluka i obrazloženje razloga priopćavaju se u pisanom obliku dotičnoj osobi."

9 Prilog 23. Provedbenoj uredbi, naslovljen „Napomene za tumačenje carinske vrijednosti”, sadržava, među ostalim, napomene za tumačenje koje se odnose na članak 29. stavke 2. i 3. i članak 31. stavak 1. Carinskog zakonika zajednice te članak 143. stavak 1. točku (e) te uredbe:

Članak 29. stavak 2.	1. Stavak 2. točke (a) i (b) predviđaju različite načine za utvrđivanje prihvatljivosti transakcijske vrijednosti. 2. Stavak 2. točka (a) predviđa da se, u slučajevima kada su kupac i prodavatelj povezani, ispitaju okolnosti u kojima se obavlja prodaja te da se transakcijska vrijednost prihvati kao carinska vrijednost pod uvjetom da taj odnos ne utječe na cijenu. Namjera nije da okolnosti treba ispitivati u svim slučajevima kada su kupac i prodavatelj povezani. Takvo ispitivanje potrebno je samo kada postoje sumnje vezano za prihvatljivost cijene. Ukoliko carinska tijela nemaju nikakvih sumnji u vezi s prihvatljivosti cijene, ona se treba prihvatiti bez traženja dodatnih podataka od deklaranta. Na primjer, carinska tijela su mogla prethodno ispitati odnos ili su već mogla imati detaljnu informaciju o kupcu i prodavatelju te su već mogla utvrditi iz tog ispitivanja ili informacije da odnos nije utjecao na cijenu. 3. Ukoliko carinska tijela nisu u mogućnosti prihvatiti transakcijsku vrijednost bez daljnje provjere, trebaju deklarantu pružiti priliku da dostavi takve daljnje detaljne obavijesti koje bi omogućile provjeru okolnosti u kojima se odvija prodaja, u ovom smislu, carinska tijela moraju biti spremna ispitati bitne okolnosti te transakcije, uključujući i način na koji kupac i prodavatelj organiziraju svoje trgovačke odnose i način na koji se došlo do predmetne cijene, kako bi se utvrdilo je li taj odnos utjecao na cijenu. Ako se može pokazati da su kupac i prodavatelj, premda povezani prema odredbama članka 143. ove Uredbe, kupovali jedan od drugog odnosno prodavali jedan drugome kao da nisu bili povezani, to ukazuje da na cijenu nije utjecala povezanost. Kao primjer toga, ukoliko je cijena bila utvrđena na način koji je u skladu s uobičajenom praksom određivanja cijena u predmetnoj industrijskoj grani, odnosno u skladu s načinom na koji prodavatelj utvrđuje prodajnu cijenu za kupce koji nisu povezani s njim, to pokazuje da na cijenu nije utjecao taj odnos. Još jedan primjer: kada se pokaže da je cijena adekvatna za osiguravanje pokrića svih troškova i ostvarenje dobiti koja odgovara ukupnoj dobiti tvrtke koja je ostvarena prodajom robe iste kakvoće ili vrste u odgovarajućem vremenskom razdoblju (npr. godišnje), to bi pokazalo da nije bilo utjecaja na cijenu. 4. Stavak 2. točka (b) deklarantu pruža mogućnost da pokaže da je transakcijska vrijednost približna ‚test’ vrijednosti koju su carinska tijela ranije prihvatila te da je stoga i prihvatljiva prema odredbama članka 29. Ukoliko se prihvati test predviđen stavkom 2. točkom (b), nije potrebno razmatrati pitanje utjecaja predviđeno stavkom 2. točkom (a). Ukoliko carinska tijela već imaju dovoljno podataka, bez daljnjih detaljnih pregleda, te ukoliko je jedan od testova koji su predviđeni stavkom 2. točkom (b) prihvaćen, nema razloga da se od deklaranta zahtijeva da dokaže da bi pregled mogao zadovoljiti.
Članak 29. stavak 2. točka (b)	Niz čimbenika se mora uzeti u obzir prilikom utvrđivanja je li jedna vrijednost približna drugoj. Ti čimbenici uključuju i prirodu uvezene robe, prirodu same industrije, godišnje doba kada se roba uvozi te je li razlika u vrijednosti značajna u komercijalnom smislu. Kako se ovi čimbenici mogu razlikovati od slučaja do slučaja, bilo bi nemoguće primijeniti jedinstveno mjerilo u svakom od tih slučajeva kao npr. nepromjenjivi postotak. Na primjer, mala razlika u vrijednosti u slučaju jedne vrste robe može biti neprihvatljiva, a velika razlika u vrijednosti u slučaju druge vrste robe može biti prihvatljiva prilikom utvrđivanja je li transakcijska vrijednost približna ‚test’ vrijednostima koje su navedene u članku 29. stavku 2. točki (b).
[…]	[…]
Članak 31. stavak 1.	1. Carinske vrijednosti utvrđene prema odredbama članka 31. stavka 1. trebaju se u najvećoj mogućoj mjeri zasnivati na prethodno utvrđenim carinskim vrijednostima. 2. Metode utvrđivanja carinske vrijednosti, koje bi trebalo primijeniti iz članka 31. stavka 1., su one koje su propisane u člancima 29. i 30. stavku 2., ali i određena fleksibilnost u primjeni ovih metoda je u skladu s principima i odredbama članka 31. stavka 1. 3. Neki primjeri određene fleksibilnosti su sljedeći: […] (b) *slična roba* — zahtjev da se slična roba treba izvesti u isto ili približno isto vrijeme kao i roba čija se vrijednost utvrđuje može se fleksibilno tumačiti; slična uvezena roba proizvedena u zemlji koja nije ujedno i zemlja izvoznica robe čija se vrijednost utvrđuje mogla bi biti osnova za utvrđivanje carinske vrijednosti; mogu se koristiti i carinske vrijednosti slične uvezene robe koje su već utvrđene prema odredbama članka 30. stavka 2. točaka (c) i (d); […]
[…]	[…]
Članak 143. stavak 1. točka (e)	Smatra se da neka osoba kontrolira neku drugu osobu kada je ta osoba pravno ili operativno u poziciji da provodi ograničenja […] nad tom osobom ili [je usmjerava].

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Društvo Baltic Master uvozilo je između 2009. i 2012. godine u Litvu različite količine robe podrijetlom iz Malezije, koju je kupilo od društva Gus Group (u daljnjem tekstu: prodavatelj). U carinskim deklaracijama ta se roba navodila kao „dijelovi strojeva i uređaja za klimatizaciju”. U tim se deklaracijama navodila samo jedna oznaka TARIC, zajedno s ukupnom masom te robe u kilogramima. U navedenim deklaracijama društvo Baltic Master kao carinsku vrijednost navodilo je transakcijsku vrijednost navedene robe, odnosno cijenu koja se nalazila na njezinim računima.

11 Nakon nadzora nad tim uvozom koji je proveo Vilniaus teritorinė muitinė (Regionalni carinski ured u Vilniusu, Litva), to je carinsko tijelo sastavilo izvješće u kojem je objasnilo da je odbilo uzeti u obzir transakcijsku vrijednost navedenu u 23 uvozne deklaracije zato što, s obzirom na prirodu poslovnih odnosa koje društvo Baltic Master održava s prodavateljem, ta društva treba smatrati povezanim osobama u smislu članka 29. stavka 1. točke (d) Carinskog zakonika i da na osnovi članaka 29. i 30. tog zakonika nije moguće odrediti carinsku vrijednost predmetne robe. To je tijelo u tom izvješću odredilo carinsku vrijednost u skladu s člankom 31. navedenog zakonika, oslanjajući se na podatke sadržane u informacijskom sustavu za carinjenje robe nacionalnih carinskih tijela.

12 Društvo Baltic Master osporavalo je to izvješće pred Carinskim odjelom pri Ministarstvu financija Republike Litve, koji ga je potvrdio odlukom od 31. ožujka 2014.

13 Društvo Baltic Master podnijelo je protiv te odluke pritužbu pred Mokestinių ginčų komisja prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve). To je tijelo 2. srpnja 2014. potvrdilo navedenu odluku, ali je društvo Baltic Master oslobodilo od plaćanja zateznih kamata.

14 Društvo Baltic Master potom je podnijelo tužbu Vilniaus apygardos administracinis teismasu (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva) kojom je zahtijevalo da se Sudu uputi zahtjev za prethodnu odluku koji se odnosi na tumačenje članaka 29., 30. i 31. Carinskog zakonika Zajednice kao i članka 143. Provedbene uredbe. Presudom od 5. siječnja 2015. navedeni sud odbio je tu tužbu smatrajući da nije potrebno nikakvo tumačenje prava Unije.

15 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve), sud koji je uputio zahtjev, kojem je podnesena žalba protiv te odluke, presudom od 22. ožujka 2016. potvrdio je navedenu presudu.

16 Nakon donošenja presude ESLJP-a od 16. travnja 2019., Baltic Master LTD protiv Litve (CE:ECHR:2019:0416JUD005509216), kojom je taj sud – pred kojim je društvo Baltic Master pokrenulo postupak protiv Republike Litve – utvrdio povredu članka 6. stavka 1. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, potpisane u Rimu 4. studenoga 1950., zbog nedostatnog obrazloženja koje se odnosi na odbijanje litavskih sudova da Sudu upute zahtjev za prethodnu odluku, sud koji je uputio zahtjev prihvatio je zahtjev za ponovno pokretanje postupka koji je podnijelo društvo Baltic Master.

17 U skladu sa stajalištem tog suda, spis kojim raspolaže ne sadržava nijedan dokument koji dokazuje postojanje povezanosti, u smislu članka 143. stavka 1. Provedbene uredbe, između prodavatelja i društva Baltic Master. Naime, ne postoje informacije na temelju kojih bi se moglo smatrati da ti

poduzetnici imaju svojstvo pravno priznatih partnera u poslu u smislu članka 143. stavka 1. točke (b) te uredbe ili da postoji odnos izravnog ili neizravnog nadzora u smislu tog članka 143. stavka 1. točaka (e) i (f).

18 Međutim, sud koji je uputio zahtjev navodi da je utvrđeno da su, kao prvo, prodavatelj i društvo Baltic Master povezani dugoročnim poslovnim odnosom; kao drugo, roba je isporučena bez kupoprodajnog ugovora koji bi uređivao uvjete isporuke, plaćanja, povrata robe i druge uvjete svojstvene takvoj vrsti transakcije; kao treće, roba je isporučena bez plaćanja ikakvog predujma i bez obzira na činjenicu da je društvo Baltic Master i dalje dugovalo prodavatelju znatne iznose na temelju prethodnih isporuka; kao četvrto, unatoč znatnoj vrijednosti predmetnih transakcija, nije utvrđeno ni predviđeno nikakvo osiguranje ili mjera za ublažavanje rizika; kao peto, ne postoji nijedan element na temelju kojeg bi se moglo smatrati da je prodavatelj nadzirao pravilno izvršenje plaćanja dugovanih iznosa i drugih obveza i, naposljetku i kao šesto, ustanovljeni su slučajevi u kojima su zaposlenici društva Baltic Master primili punomoć za djelovanje u prodavateljevo ime i koristili njegov pečat.

19 Elementi navedeni u prethodnoj točki omogućuju donošenje pretpostavke o postojanju posebno bliske veze između društva Baltic Master i prodavatelja zbog koje su predmetne transakcije izvršene u uvjetima koji se razlikuju od redovne poslovne prakse, a da pritom ne postoji objektivan element kojim bi se mogla opravdati gospodarska logika tih transakcija. Takva postupanja odgovaraju onima koja se javljaju u situacijama u kojima jedna stranka nadzire drugu ili u kojima obje stranke nadzire treća osoba.

20 Sud koji je uputio zahtjev stoga smatra da navedeni činjenični elementi upućuju na postojanje *de facto* nadzora i da bi se stranke transakcije moglo smatrati povezanim osobama, na temelju članka 143. stavka 1. točaka (e) ili (f) Provedbene uredbe. Taj sud dodaje da je, na osnovi tih elemenata, Regionalni carinski ured u Vilniusu smatrao da su društvo Baltic Master i prodavatelj povezane osobe, u skladu s člankom 143. stavkom 1. točkom (b) te uredbe, odnosno osobe koje imaju svojstvo partnera, ali postavlja pitanje o osnovanosti takve kvalifikacije s obzirom na tekst te odredbe, koja se odnosi na osobe koje su pravno priznati partneri u poslu.

21 Osim toga, navedeni sud pita može li se u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku primijeniti metoda utvrđivanja carinske vrijednosti iz članka 31. stavka 1. Carinskog zakonika Zajednice, ako carinska tijela u tu svrhu koriste informacije sadržane u nacionalnoj bazi podataka koje se odnose na samo jedan uvoz robe koja se, iako je obuhvaćena istom oznakom TARIC i istog je podrijetla, ne može smatrati sličnom u smislu članka 142. stavka 1. točke (d) Provedbene uredbe.

22 U tim je okolnostima Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 29. stavak 1. točku (d) [Carinskog zakonika Zajednice] i članak 143. [stavak 1.] točke (b), (e) i (f) [Provedbene uredbe] tumačiti na način da se kupac i prodavatelj smatraju povezanim osobama kada, kao u ovom predmetu, ne postoje dokumenti (službeni podaci) koji dokazuju postojanje partnerstva ili nadzora, ali okolnosti u kojima su sklopljene transakcije, na temelju objektivnih dokaza, nisu svojstvene obavljanju gospodarskih djelatnosti u uobičajenim uvjetima nego, naprotiv, situaciji u kojoj [kao prvo] između stranaka transakcije postoje posebno bliski poslovni odnosi utemeljeni na visokoj razini uzajamnog povjerenja, ili [kao drugo] jedna od stranaka transakcije nadzire drugu ili su obje stranke transakcije pod nadzorom treće osobe?

2. Treba li članak 31. stavak 1. [Carinskog zakonika Zajednice] tumačiti na način da zabranjuje određivanje carinske vrijednosti robe na temelju informacija sadržanih u nacionalnoj bazi podataka koje se odnose na carinsku vrijednost samo robe istog podrijetla koja, iako nije slična u smislu članka 142. stavka 1. točke (d) Provedbene uredbe, ima istu [oznaku] TARIC?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

23 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 29. stavak 1. točku (d) Carinskog zakonika Zajednice i članak 143. stavak 1. točke (b), (e) i (f) Provedbene uredbe tumačiti na način da valja smatrati da su kupac i prodavatelj povezani u situaciji u kojoj ne postoji dokument na temelju kojeg se može dokazati takva povezanost, ali u kojoj se može smatrati da okolnosti sklapanja predmetnih transakcija, koje potvrđuju objektivni elementi, upućuju na postojanje *de facto* nadzora.

24 Najprije valja podsjetiti na to da pravo Unije koje se odnosi na carinske procjene nastoji uspostaviti pravičan, ujednačen i neutralan sustav koji isključuje uporabu arbitrarnih ili fiktivnih carinskih vrijednosti. Carinska vrijednost stoga mora odražavati stvarnu ekonomsku vrijednost uvezene robe i stoga mora uzeti u obzir sve sastavne dijelove te robe koji imaju ekonomsku vrijednost (presuda od 20. lipnja 2019., Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, t. 22. i navedena sudska praksa).

25 Konkretno, na temelju članka 29. Carinskog zakonika Zajednice, carinsku vrijednost uvezene robe čini njezina transakcijska vrijednost, a to je stvarno plaćena ili plativa cijena za robu koja se prodaje radi izvoza u carinsko područje Europske unije, uz iznimku usklađivanjâ koja, prema potrebi, treba provesti u skladu s, među ostalim, člankom 32. tog zakonika (presuda od 19. studenoga 2020., 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, t. 23. i navedena sudska praksa).

26 Kao što je to Sud već naveo, carinsku vrijednost najprije treba odrediti u skladu s takozvanom metodom „transakcijske vrijednosti" uvezene robe. Stoga se pretpostavlja da je ta metoda određivanja carinske vrijednosti najpogodnija i najčešće primjenjivana (presuda od 19. studenoga 2020., 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, t. 24. i navedena sudska praksa).

27 Stvarno plaćena ili plativa cijena za robu načelno čini temelj izračuna carinske vrijednosti, čak i ako je ta cijena podatak koji eventualno valja uskladiti ako je to potrebno kako bi se spriječilo određivanje arbitrarne ili fiktivne carinske vrijednosti (presuda od 20. lipnja 2019., Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, t. 23. i navedena sudska praksa).

28 S obzirom na navedeno, članak 29. stavak 1. točka (d) Carinskog zakonika Zajednice omogućuje odstupanje od transakcijske vrijednosti uvezene robe ako su ispunjena dva kumulativna uvjeta, odnosno, s jedne strane, da su kupac i prodavatelj povezani u smislu tog zakonika, i, s druge strane, da ta transakcijska vrijednost nije prihvatljiva za određivanje carinske vrijednosti.

29 U skladu s člankom 143. stavkom 1. Provedbene uredbe, osobe se mogu smatrati povezanima samo ako su obuhvaćene jednom od situacija taksativno navedenih u toj odredbi. Stoga se u skladu s tim člankom 143. stavkom 1. točkom (b) smatraju povezanima osobe koje su pravno

priznati partneri u poslu. Isto vrijedi, na temelju navedenog članka 143. stavka 1. točaka (e) i (f), kada osoba izravno ili neizravno nadzire drugu osobu ili kada su obje osobe izravno ili neizravno pod nadzorom treće osobe.

30 Kao prvo, ne može se prihvatiti argument koji su u biti iznijele države članice i Europska komisija u svojim očitovanjima, u skladu s kojim valja odstupiti od teksta članka 143. stavka 1. Provedbene uredbe jer usko tumačenje te odredbe može ugroziti koristan učinak članka 29. stavka 1. točke (d) Carinskog zakonika Zajednice i utjecati na mogućnost carinskih tijela da odstupe od transakcijske vrijednosti.

31 Naime, valja istaknuti da, s jedne strane, taj argument ne uzima u obzir ne samo taksativno svojstvo situacija navedenih u članku 143. stavku 1. Provedbene uredbe, nego ni cilj koji se želi postići tom odredbom i člankom 29. Carinskog zakonika Zajednice. Kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točkama 24. do 26. ove presude, metoda transakcijske vrijednosti uvezene robe jest metoda koja se primarno treba primijeniti kako bi se odredila njezina carinska vrijednost. Odredbe na temelju kojih se može odstupiti od te metode moraju se, kao odstupanja od tog načela, usko tumačiti.

32 S druge strane, tvrdnja u skladu s kojom bi se uskim tumačenjem članka 143. stavka 1. Provedbene uredbe moglo utjecati na sposobnost carinskih tijela da odstupe od neprimjerene transakcijske vrijednosti, nije osnovana.

33 Najprije, članak 143. stavak 1. Provedbene uredbe u skladu sa samim svojim tekstom predviđa niz situacija u kojima carinska tijela mogu smatrati da su kupac i prodavatelj povezani i u kojima stoga mogu, prema potrebi, odstupiti od transakcijske vrijednosti iz članka 29. stavka 1. Carinskog zakonika Zajednice.

34 Nadalje, kao što je to Komisija naglasila na raspravi, članak 181.a Provedbene uredbe, unesen nakon njezine izmjene Uredbom Komisije (EZ) br. 3254/94 od 19. prosinca 1994. o izmjenama Uredbe br. 2454/93 (SL 1994., L 346, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 180.), dopušta carinskim tijelima da odstupe od transakcijske vrijednosti u svrhu određivanja carinske vrijednosti kada smatraju da deklarirana vrijednost uvezene robe ne odražava njezinu stvarnu vrijednost i to neovisno o postojanju veze između društva Baltic Master i prodavatelja (vidjeti u tom smislu presude od 28. veljače 2008., Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, t. 52. i od 16. lipnja 2016., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, t. 31.).

35 Kao drugo, što se tiče postojanja veze između osoba zbog njihova svojstva partnera iz članka 143. stavka 1. točke (b) Provedbene uredbe, valja istaknuti da sâm tekst te odredbe isključuje svako činjenično partnerstvo.

36 Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 42. i 43. svojeg mišljenja, ta odredba koja se odnosi na osobe koje su „pravno priznati partneri u poslu” zahtijeva da se, kako bi se utvrdilo postojanje veze, dokaže da su ispunjeni uvjeti predviđeni nacionalnim odredbama koje se odnose na svojstvo partnera, isključujući tako svako partnerstvo koje nije pravno.

37 Kao treće, što se tiče osoba za koje se smatra da su povezane, u skladu s člankom 143. stavkom 1. točkama (e) i (f) Provedbene uredbe, kada jedna od njih izravno ili neizravno nadzire drugu osobu ili kada su obje izravno ili neizravno pod nadzorom treće osobe, važno je, kao što to potvrđuje napomena za tumačenje carinske vrijednosti koja se odnosi na taj članak 143. stavak 1. točku (e) iz Priloga 23. toj uredbi, razlikovati, s jedne strane, *de jure* nadzor i, s druge strane, *de facto* nadzor.

38 S jedne strane, što se tiče postojanja *de jure* nadzora, iz elemenata navedenih u točki 18. ove presude proizlazi da se na temelju ni jednog dokumenta ne može smatrati da postoji odnos izravnog ili neizravnog nadzora, kako je predviđeno navedenim člankom 143. stavkom 1. točkama (e) i (f). Stoga se čini da u okviru glavnog postupka treba isključiti postojanje *de jure* nadzora, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

39 S druge strane, kad je riječ o postojanju *de facto* nadzora, iz napomene za tumačenje navedene u točki 37. ove presude proizlazi da se smatra kako neka osoba kontrolira neku drugu osobu kada je ta osoba pravno ili operativno u poziciji da provodi ograničenja nad tom osobom ili je usmjerava (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2020., Direktor na Teritorialna direkcija Jugozapadna Agencija „Mitnici”, C-76/19, EU:C:2020:543, t. 67.).

40 Međutim, čini se da činjenični elementi navedeni u točki 18. ove presude dokazuju usku povezanost utemeljenu na povjerenju između prodavatelja i društva Baltic Master, ali da ne omogućuju donošenje zaključka o postojanju takvog ograničenja ili usmjeravanja, što je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da potvrdi.

41 Ako sud koji je uputio zahtjev nakon tih provjera zaključi da u ovom slučaju kupac i prodavatelj nisu povezani u smislu članka 29. stavka 1. točke (d) Carinskog zakonika Zajednice, iz toga bi proizlazilo da carinsku vrijednost uvezene robe načelno treba odrediti na temelju njezine transakcijske vrijednosti, a ne na temelju druge metode procjene poput one iz članka 31. stavka 1. tog zakonika.

42 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 29. stavak 1. točku (d) Carinskog zakonika Zajednice i članak 143. stavak 1. točke (b), (e) i (f) Provedbene uredbe treba tumačiti na način da se:

– ne može smatrati da su kupac i prodavatelj pravno priznati partneri u poslu ili da su povezani odnosom izravnog ili neizravnog *de jure* nadzora u situaciji u kojoj ne postoji nijedan dokument koji bi omogućio dokazivanje takve povezanosti;

– može smatrati da su kupac i prodavatelj povezani odnosom izravnog ili neizravnog *de facto* nadzora u situaciji u kojoj se može smatrati da okolnosti sklapanja predmetnih transakcija, koje dokazuju objektivni elementi, ne upućuju samo na to da između tog kupca i tog prodavatelja postoji uska povezanost utemeljena na povjerenju, nego i na to da jedan od njih može ograničavati ili usmjeravati drugoga ili da treća osoba može izvršavati takvu ovlast nad njima.

Drugo pitanje

43 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 31. stavak 1. Carinskog zakonika Zajednice tumačiti na način da mu se protivi to da, kad se carinska vrijednost uvezene robe nije mogla odrediti u skladu s člancima 29. i 30. tog zakonika, ona odredi na osnovi informacija sadržanih u nacionalnoj bazi podataka koje se odnose na carinsku vrijednost samo robe istog podrijetla koja se, iako nije „slična” u smislu članka 142. stavka 1. točke (d) Provedbene uredbe, nalazi pod istom oznakom TARIC.

44 Najprije valja primijetiti da se, kao što to proizlazi iz točke 41. ove presude, to drugo pitanje postavlja samo ako bi, nakon provjera koje mora izvršiti s obzirom na odgovor na prvo pitanje, sud koji je uputio zahtjev zaključio da su carinska tijela valjano odstupila od transakcijske

vrijednosti za određivanje carinske vrijednosti predmetne robe zbog toga što su u ovom slučaju kupac i prodavatelj povezani u smislu članka 29. stavka 1. točke (d) Carinskog zakonika i što transakcijska vrijednost nije prihvatljiva u carinske svrhe na temelju članka 29. stavka 2. tog zakonika. Naime, ako sud koji je uputio zahtjev dođe do suprotnog zaključka prema kojem bi carinsku vrijednost te robe trebalo odrediti na temelju njezine transakcijske vrijednosti na osnovi članka 29. navedenog zakonika, ta se carinska vrijednost ne bi mogla odrediti na osnovi članka 31. stavka 1. tog zakonika, tako da bi drugo pitanje koje se odnosi na tumačenje te odredbe postalo bespredmetno.

45 U tom kontekstu, treba podsjetiti na to da iz teksta članaka 29. do 31. Carinskog zakonika Zajednice kao i iz redoslijeda prema kojem treba primijeniti kriterije za određivanje carinske vrijednosti na temelju tih članaka, proizlazi da su te odredbe međusobno povezane odnosom supsidijarnosti. Naime, samo ako carinsku vrijednost nije moguće odrediti primjenom konkretne odredbe, valja primijeniti onu koja slijedi neposredno nakon nje prema propisanom redoslijedu (presuda od 16. lipnja 2016., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, t. 29.).

46 Što se tiče osobito članka 30. stavka 2. Carinskog zakonika Zajednice, čini se da iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da nadležna carinska tijela nisu mogla primijeniti metode određivanja carinske vrijednosti predviđene tom odredbom, s obzirom na to da je društvo Baltic Master odlučilo uvezenu robu sažeto navesti u carinskim deklaracijama na način da se ograničilo na navođenje njezine oznake TARIC kao i ukupne mase, što je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi. U tom pogledu, na tom je sudu da uzme u obzir podatke koje je društvo Baltic Master eventualno podnijelo tim tijelima u svrhu primjene bilo članka 29. stavka 2. Carinskog zakonika Zajednice, s obzirom na napomenu za tumačenje u području carinske vrijednosti koja se odnosi na taj članak 29. stavak 2. iz Priloga 23. Provedbenoj uredbi, bilo članka 181.a te uredbe.

47 Zatim, treba naglasiti da, u skladu s tekstom članka 31. stavka 1. Carinskog zakonika Zajednice, ako carinsku vrijednost uvezene robe nije moguće odrediti primjenom članaka 29. i 30. tog zakonika, ona se određuje na osnovi podataka dostupnih u Uniji, koristeći opravdana sredstva u skladu s načelima i općim odredbama međunarodnih sporazuma kao i odredbama poglavlja 3. navedenog zakonika.

48 Naposljetku, točka 1. napomene za tumačenje carinske vrijednosti koja se odnosi na članak 31. stavak 1. Carinskog zakonika Zajednice, koja se nalazi u Prilogu 23. Provedbenoj uredbi, prije svega pojašnjava da bi se carinske vrijednosti utvrđene primjenom te odredbe trebale u najvećoj mogućoj mjeri zasnivati na prethodno utvrđenim carinskim vrijednostima. U točki 2. te napomene potom se naglašava da bi metode određivanja koje bi trebalo primijeniti na temelju navedene odredbe trebale biti one koje su propisane u člancima 29. do 30. stavku 2. tog zakonika ali i određena fleksibilnost u primjeni tih metoda u skladu je s ciljevima i odredbama članka 31. navedenog zakonika.

49 Iz informacija koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da je, s jedne strane, društvo Baltic Master predmetnu uvezenu robu u svojim carinskim deklaracijama opisalo kao „dijelove strojeva i uređaja za klimatizaciju”, klasificirajući je pod jedinstvenom oznakom TARIC i navodeći ukupnu masu te robe u kilogramima. S druge strane, u skladu s tim informacijama, predmetno carinsko tijelo nije prihvatilo transakcijsku vrijednost koju je prijavilo društvo Baltic Master te je na temelju članka 31. stavka 1. Carinskog zakonika Zajednice odredilo carinsku vrijednost navedene robe koristeći podatke sadržane u nacionalnoj bazi podataka koji se odnose

na robu koju je drugi uvoznik uvezao tijekom 2010. godine, odnosno godine koja je uslijedila nakon prvog uvoza o kojem je riječ u glavnom postupku, koja je deklarirana pod istom oznakom TARIC i koja potječe od istog proizvođača.

50 U ovom slučaju, korištena oznaka TARIC objedinjuje heterogenu cjelinu dijelova strojeva za klimatizaciju, kao što su to plastične ploče za motorne strojeve, metalni prstenovi, cijevi, prijenosni kabeli, prekidači, senzori tlaka, klimatizacijska postrojenja u podovima zgrada i elektronički sklopovi.

51 Stoga sud koji je uputio zahtjev pita je li moguće, uzimajući u obzir heterogenost dijelova obuhvaćenih tom oznakom TARIC i nepostojanje detaljnog opisa uvezene robe, odrediti carinsku vrijednost te robe primjenom članka 31. stavka 1. Carinskog zakonika Zajednice na osnovi transakcijske vrijednosti slične robe u okviru postupka koji se vodi pred njim s obzirom na to da pojam „slična roba” definiran u članku 142. stavku 1. točki (d) Provedbene uredbe pretpostavlja homogenost uvezene robe koja je teško uskladiva s raznovrsnošću proizvoda razvrstanih pod navedenu oznaku TARIC.

52 U tom pogledu valja istaknuti da se definicija tog pojma iz članka 142. stavka 1. točke (d) odnosi na određivanje carinske vrijednosti na temelju članka 30. stavka 2. točke (b) Carinskog zakonika Zajednice. Međutim, iako iz točke 2. napomene za tumačenje iz točke 48. ove presude proizlazi da metode utvrđivanja koje treba primijeniti na temelju članka 31. tog zakonika trebaju biti one koje definiraju njegovi članci 29. do 30. stavak 2., u toj se točki navodi da te metode treba primijeniti s odgovarajućom fleksibilnošću, osobito kad je riječ o ocjeni pojma „slična roba”.

53 U ovom se slučaju ne može smatrati nerazumnim da se carinska tijela, nakon što su u skladu s relevantnim odredbama Carinskog zakonika Zajednice odstupila od transakcijske vrijednosti uvezene robe u svrhu određivanja njezine carinske vrijednosti, prilikom *a posteriori* nadzora oslanjaju na podatke koje je dostavio deklarant, odnosno težinu te robe i oznaku TARIC kojoj ona pripada. U tom kontekstu valja podsjetiti na to da se taj zakonik temelji na sustavu deklariranja kako bi se što je više moguće ograničile carinske formalnosti i kontrole i istodobno suzbile prijevare ili nepravilnosti koje bi mogle nanijeti štetu proračunu Unije (presuda od 9. srpnja 2020., Unipack, C-391/19, EU:C:2020:547, t. 22.).

54 Stoga, uzimajući u obzir najprije nužnost određivanja carinske vrijednosti u slučaju da poduzetnik ne podnese dovoljno precizne ili pouzdane podatke u pogledu carinske vrijednosti predmetne robe i potom, pažnju koju carinska tijela trebaju dokazati prilikom primjene svake od tih uzastopnih metoda određivanja carinske vrijednosti (vidjeti u tom smislu presudu od 9. studenoga 2017., LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, t. 52.) i naposljetku, „određenu fleksibilnost” pri primjeni tih metoda u skladu s točkom 2. napomene za tumačenje iz točaka 48. i 52. ove presude, valja utvrditi da podaci sadržani u nacionalnoj bazi podataka koji se odnose na robu pod istom oznakom TARIC koja potječe od istog prodavatelja kao i predmetna roba čine „podat[ke] dostupn[e] u [Uniji]” u smislu članka 31. stavka 1. Carinskog zakonika Zajednice koji se mogu koristiti kao osnova za određivanje carinske vrijednosti predmetne robe.

55 Naime, pozivanje na te podatke čini sredstvo za utvrđivanje te vrijednosti koje je „opravdano” u smislu navedenog članka 31. stavka 1. te je u skladu s načelima i općim odredbama međunarodnih sporazuma kao i odredbama na koje taj isti članak 31. stavak 1. upućuje (vidjeti u tom smislu presudu od 9. ožujka 2017., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, t. 81.).

56 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 31. stavak 1. Carinskog zakonika Zajednice treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da se, kada se carinska vrijednost uvezene robe nije mogla odrediti u skladu s člancima 29. i 30. tog zakonika, ta vrijednost odredi na temelju podataka sadržanih u nacionalnoj bazi podataka koji se odnose na carinsku vrijednost samo robe istog podrijetla, koja se, iako nije „slična" u smislu članka 142. stavka 1. točke (d) Provedbene uredbe, nalazi pod istom oznakom TARIC.

Troškovi

57 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 navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 29. stavak 1. točku (d) Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice, kako je izmijenjena Uredbom (EZ) br. 82/97 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. prosinca 1996., i članak 143. stavak 1. točke (b), (e) i (f) Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 46/1999 od 8. siječnja 1999., treba tumačiti na način da se:**

   – **ne može smatrati da su kupac i prodavatelj pravno priznati partneri u poslu ili da su povezani odnosom izravnog ili neizravnog *de jure* nadzora u situaciji u kojoj ne postoji nijedan dokument koji bi omogućio dokazivanje takve povezanosti;**

   – **može smatrati da su kupac i prodavatelj povezani odnosom izravnog ili neizravnog *de facto* nadzora u situaciji u kojoj se može smatrati da okolnosti sklapanja predmetnih transakcija, koje dokazuju objektivni elementi, ne upućuju samo na to da između tog kupca i tog prodavatelja postoji uska povezanost utemeljena na povjerenju, nego i na to da jedan od njih može ograničavati ili usmjeravati drugoga ili da treća osoba može izvršavati takvu ovlast nad njima.**

2. **Članak 31. stavak 1. Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 82/97, treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da se, kada se carinska vrijednost uvezene robe nije mogla odrediti u skladu s člancima 29. i 30. te uredbe, ta vrijednost odredi na temelju podataka sadržanih u nacionalnoj bazi podataka koji se odnose na carinsku vrijednost samo robe istog podrijetla, koja se, iako nije „slična" u smislu članka 142. stavka 1. točke (d) Uredbe br. 2454/93, kako je izmijenjena Uredbom br. 46/1999, nalazi pod istom oznakom TARIC.**

Potpisi